

Beskatning av forfatterinntekt

- Utvalgte problemstillinger

Kandidatnr: 422

Veileder: Magnus Aarbakke

Leveringsfrist: 16. februar 2004

Til sammen 15 603 ord

Dato 03. februar 2004

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
2	BRUTTO INNTEKTER	4
2.1	INNLEDNING	4
2.2	NÆRMERE OM FORFATTERES BRUTTO INNTEKTER	4
2.3	INNTEKTER FRA IKKE- ØKONOMISK VIRKSOMHET	9
2.4	TILKNYTNINGSKRAVET OG FORFATTERINNTEKTER	11
2.5	TILORDNINGSSPØRSMÅL	31
3	FRADRAK	34
3.1	INNLEDNING	34
3.2	SPESIELLE PROBLEMSTILLINGER RUNDT OPPOFRELSESKRAVET	37
3.3	LITT RUNDT TILKNYTNINGSKRAVET OG FORFATTERINNTEKTER	38
4	BEREGNING AV PERSONINNTEKT	41
4.1	INNLEDNING	41
4.2	ROYALTYINNTEKTER SOM PERSONINNTEKT	41
4.3	SPESIELLE FORHOLD VED ROYALTY	43
5	TIDFESTING	48
5.1	INNLEDNING	48
5.2	INNVINNING	49
5.3	TIDFESTING AV ROYALTYINNTEKTER	50
5.4	TIDFESTING AV FRADRAK	52
6	LITTERATURLISTE	54

1 Innledning

I det følgende vil jeg se på rettstilstanden når det gjelder beskatning av forfatterinntekter og fradragposter som knytter seg til disse. Jeg vil bare se nærmere på inntekter som er typiske for yrket, beskatning av gevinster ved realisasjon av immatrielle rettigheter med utspring i forfatterskap vil derimot ikke bli behandlet.

Forfattere har rettigheter til sine åndsverk etter Lov om opphavsrett til åndsverk mv. av 05.12.1961 nr. 2 (heretter kalt åndsverkloven). En vesentlig del av inntektene deres stammer fra utnyttelse av slike rettigheter. Etter åndsverkloven § 1 har skaperen av et åndsverk opphavsrett til åndsverket og rett til å disponere over dette innenfor lovens grenser. Etter et samarbeid mellom forfatterforeningen og forleggerforeningen, er det utarbeidet en såkalt Forlagsavtale. Dette er en rekke standardkontrakter for utnyttelsen av forfatteres rettigheter. I mange tilfeller vil de inngå i det privatrettslige grunnlaget for de økonomiske forholdene. Disse avtalene er Normalkontrakt, Agentkontrakt, Billigbokkontrakt, Lydbokkontrakt og Antologiavtale. I tillegg har forfatterforeningen og diverse andre parter laget følgende standardkontrakter: Innkjøpsordningen, Bokklubbavtaler, Filmavtale og NRK- avtalen.

Etter alle de nevnte avtalene får forfatterne honorar i form av royalty, beregnet på forskjellige måter. Etter Normalkontrakten pkt. 2.8.1. får forfatteren 15% av såkalt heftepris for de første 5000 eksemplarene og deretter 20% av heftepris i royalty. Det finnes liknende bestemmelser om royalty etter prosentsats i andre avtaler. Etter Lydbokkontrakten beregnes royalty til 15% av forlagets netto salgspris til detaljist. Antologiavtalen p.k.t. 2.3 inneholder bestemmelser om at honoraret skal fordeles mellom redaktør og forfattere. Antologiavtalen pkt. 3.1. sier videre at royalty honorar til redaktør og forfatter er 10% for de første 8000 eksemplarer og deretter 12,5%. Honoraret beregnes her pr. solgt heftet eksemplar. Billigbokkontrakten pkt. 4. a)

fastsetter prosentsatser for royalty av billigbøker. Bokklubbavtalen pkt. 2.1. til 2.2. foreslår prosentsatser for bokklubbutgivelser.

Honorar for royalty beregnes også på andre måter enn i prosentsatser av salg. I NRK-avtalen beregnes honorar for royalty ut fra avtalte minuttpriser, se NRK-avtalen §§ 3 og 4. Etter Billigbokkontrakten pkt. 4. a) og b) kan honorar for royalty avtales som henholdsvis et kronebeløp for hvert solgte eksemplar eller som et engangshonorar. I Antologiavtalen er det en bestemmelse som angår litterært stoff i lesebokantologier. I Bestemmelse om litterært stoff til lesebokantologier pkt. 1. står det at vederlaget skal beregnes som et fast beløp pr. normalside for 1000 eksemplarer. Etter Billigbokkontrakten pkt. 4. b) og c) kan honorar for royalty avtales som et kronebeløp for hvert solgte eksemplar eller som et engangsvederlag.

Ifølge flere av standardavtalene får forfatterne minstehonorar. Etter Normalkontrakten pkt. 2.8.4. skal forfatteren ha et minstehonorar på 1/3 av beregnet royalty for første opplags salg. Agentkontrakten pkt. 5.2 a) har også en bestemmelse om minstehonorar. Lydbokkontrakten pkt. 3.4 fastsetter minstehonorar til halvparten av salget av et nærmere bestemt antall eksemplarer. Det spesielle med minstehonorarene, er at de avregnes mot faktisk salg etter hvert som bøker blir solgt som for eksempel i Normalkontrakten pkt. 2.8.6. Forfattere beholder imidlertid hele minstehonoraret, dersom bøkene deres ikke selger nok til at hele vederlaget blir avregnet mot faktisk salg.

Filmavtalen er under forhandling, og foreligger ikke på det nåværende tidspunkt. Agentkontrakten sier ikke noe nærmere om forfatterens honorar, utenom at det gis en frister for utbetaling av honorar, minstehonorar og lignende i Agentkontrakten pkt. 5.2. Forfattere kan være fast ansatt med vanlige lønnsinntekter, eller jobbe som frilanser. Mange forfattere er selvstendig næringsdrivende og kan ha flere forskjellige inntektskilder. Dessuten hender det at forfattere har diverse inntekter i form av stipendier og priser.

Jeg vil behandle følgende temaer: Beregning av alminnelig inntekt, fradrag og personinntekt av forfatterskap. Dessuten vil jeg også skrive kort om tidfesting av forfatterinntekter og fradrag i slike inntekter. I forbindelse med tidfesting vil jeg også ta med et kort avsnitt om innvinning.

2 Brutto inntekter

2.1 Innledning

Etter skattelovens femte kapittel regnes ”enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet” som skattepliktig bruttoinntekt (sktl. § 5-1, 1 ledd). Dette er hovedregelen om skatteplikt. Fra hovedregelen er det gjort en rekke unntak, bla. for inntekter fra ikke-økonomisk virksomhet, se under avsnitt 2.5. De tre formene for inntekt nevnt i sktl. § 5-1 første ledd, er nærmere regulert forskjellige steder i skattelovens femte kapittel, og i det tilhørende forskriftsverket. Her er det bare regler av betydning for forfattere som skal behandles. Skillene mellom de tre typene inntekt i skatteloven femte kapittel er ikke helt skarpe generelt sett. I mange tilfeller kan det være en flytende grense mellom arbeidstakere og personer som driver næringsvirksomhet, særlig der personer har sitt virke utenfor tjenesteforhold. I enkelte tilfeller kan det også være vanskelig å skille mellom hva som er inntekter fra næringsvirksomhet og hva som er kapitalinntekter. De tre formene for inntekt kan opptre samtidig i forbindelse med et forfatterskap. Det er ikke alltid nødvendig å gå inn på skillene, jfr. Rt. 1958 s. 583. Dessuten må det trekkes et skille mot ikke-økonomiske forhold, som faller utenfor det loven regner som skattepliktig inntekt.

2.2 Nærmere om forfatteres brutto inntekter

Foruten at inntektene er regulert av hovedregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd, finnes en nærmere regulering av arbeidsinntekter i sktl. §§ 5-10 til 5-15. Dertil kommer det tilhørende forskriftsverk i Finansdepartementets forskrift (heretter kalt FsFin) §§ 5-11-1 til 5-14-12. Videre er det bestemmelser i Stortingets skattevedtak (heretter kalt Ssv.), som angår blant annet beskatningen av forfatteres arbeidsinntekter. I Ssv. kapittel 3. finner vi således skattesatsene for 2003.

For virksomhetsinntekters del gjelder selvfølgelig hovedregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd, den nærmere lovreguleringen finnes i sktl. §§ 5-30 til 5-31. Forfattere er som alle andre underlagt disse reglene, i den utstrekning de kan sies å drive virksomhet. Det har liten

hensikt å gå nærmere inn på en generell beskrivelse av arbeid og virksomhet her. Dette siste er utførlig beskrevet i generell skatterettslig teori, for eksempel hos Zimmer s. 125 flg.

Lovhjemmelen for å beskatte kapitalinntekt generelt finner vi i sktl. § 5-1, 1. ledd som hjemler skatteplikt for ”enhver fordel vunnet ved...kapital” (sktl. § 5-1, 1. ledd). Dette omfatter både rene kapitalinntekter og kapitalinntekter i virksomhet. Den nærmere reguleringen av skatteplikten for kapitalinntekter finnes i sktl. §§ 5-20 til 5-21. For kapitalinntekt i næring er den nærmere reguleringen i sktl. §§ 5-30 til 5-31. For forfatteres del er den mest aktuelle formen for kapitalinntekt den som har sitt utspring i immatrielle rettigheter. Altså de immaterielle rettighetene som forfattere har til sine verk etter åndsverksloven. Det er denne formen for kapitalinntekt jeg kort skal behandle her.

Zimmer behandler inntekter av kapital separat fra arbeids- og virksomhetsinntekter i sin fremstilling av generell skatterett. Men siden den mest typiske inntekten for forfattere er inntekter fra royalty, kan det være hensiktsmessig å behandle alle disse inntektsformene under ett. Dette er inntekter som forfattere har i kraft av sine rettigheter etter åndsverksloven. ABC bruker følgende definisjon på opphavsrettigheter:

”En opphavsrett er en eksklusiv rett til utnyttelse av et åndsverk. Når Lignings- ABC benytter begrepet opphavsretter, menes forfatter- og andre kunstnerrettigheter samt patentrettigheter.” (ABC 2002 s. 692)

Opphavsretter i ABC er altså et begrep som refererer til mer enn forfatteres immaterielle rettigheter. Imidlertid er forfatteres rettigheter også omfattet av begrepet. Om inntektene fra slike rettigheter sier ABC følgende:

”Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett er alltid skattepliktig for opphavsmannen. Dette gjelder enten inntekten erverves suksessivt eller som engangsvederlag...” (ABC 2002 s. 693)

ABC bare konstaterer kort uten nærmere forklaring, at dette er skattepliktig inntekt (formodentlig kapitalinntekt i og utenfor virksomhet). Her må en merke seg at sitatet fra ABC har en ordlyd som etter en normal språklig forståelse angår ren utnyttelse av

opphavsrett. Som vi skal se, regnes royalty som arbeidsinntekt, virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt i forskjellige relasjoner. Riktignok er de tilfellene der royalty regnes som arbeidsinntekt atypiske, men royalty regnes like fullt som arbeidsinntekt i enkelte relasjoner. Royaltyinntekter er brukt som eksempel i en generell teoretisk debatt om hvorvidt kapitalinntekter skal regnes som arbeidsinntekter i enkelte relasjoner. Denne debatten er referert hos Zimmer s 392 flg. i forbindelse med personinntekt.

I avsnittet om kunstnere (herunder forfattere) i ABC har Skattedirektoratet gått langt i å anse slike inntekter som næringsinntekter jfr. ABC 2002 s. 609. Unntaksvis regnes inntekter fra immaterielle rettigheter som kapitalinntekter på opphavsmannens hånd. Men dersom forfatteren er næringsdrivende, og de immaterielle rettighetene kan sies å inngå i hans næringsvirksomhet, vil de bli regnet som virksomhetsinntekter.

I atypiske tilfeller ansees imidlertid inntekter fra royalty som arbeidsinntekt. I ABC 2002 s. 610. ABC viser på det siste punktet til Utv. 1986 s. 680. Dommen er ellers kjent som EMI-dommen og er også inntatt i Rt. 1985 s. 644. Der ble en inntekt til en artist basert på salget av en plate regnet som arbeidsinntekt, fordi Høyesterett mente at forholdene totalt sett minnet mest om arbeid. Dommen gjaldt riktignok en musiker, men den har relevans for kunstnere generelt, herunder forfattere. Førstvoterende, dommer Halvorsen uttalte bla.:

”Videre kan jeg ikke se at man kan trekke noen slutning fra den omstendighet at den avtalte godtgjørelse er benevnt royalty og utmåles på grunnlag av salget på platene. En slik avlønningsform er heller ikke ukjent i andre arbeidsleieforhold. Jeg kan heller ikke gi plateselskapet rett i at kontraktsforholdet med artisten mister sitt preg av arbeidsleie ved at hans ytelser nyter beskyttelse etter opphavsretslovens § 42.” (Utv. 1986 s. 680).

Dommer Halvorsen trakk ellers fram en rekke momenter som generelt i skatteretten trekker i retning av at inntekten skulle anses som arbeidsinntekt. Dette var altså det avgjørende, dersom det var tvil om at inntekten skulle ansees som arbeid eller virksomhetsinntekt. Zimmer sier i forbindelse med denne dommen på side 397:

”Vederlag i form av royalty må ansees som atypisk (men ikke ukjent) i arbeidsforhold. Isolert sett synes dette da å trekke i retning av at det forelå virksomhet, men Høyesterett avviste momentet kategorisk. Dommen bør vel forstås slik at momentet har vekt, men at det i totalvurderingen ikke kan tillegges avgjørende betydning.”

ABC 2002 s. 610 sier i forbindelse med denne dommen at frilansere er en gruppe kunstnere som ”i regelen” har arbeidsinntekt utenfor virksomhet. Inntekter fra frilansvirksomhet er i hovedregelen arbeidsinntekter utenfor tjenesteforhold. Men unntaksvis er forholdene til frilansere slik at de kan sies å drive virksomhet. Forarbeidene til skatteloven nevner også frilansere som en gruppe som typisk har arbeid utenfor tjenesteforhold, jf. Ot prp nr 86 1997-98 s.47. For skribenter, journalister og enkelte andres vedkommende gjaldt det tidligere enkelte særregler om arbeid utenfor tjenesteforhold. Disse er nå opphevet, se Lignings ABC 2002 (heretter kalt ABC 2002) s. 558 og 677 om dette.

Det bør kanskje nevnes at i relasjon til personinntekt, har en i Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (Heretter kalt FSSD) § 12-2-2 1. ledd ansett royalty fra forelegger til forfatter som arbeidsinntekt dersom denne ikke er beregnet etter salg. Dette vil gjelde for engangshonorar, overskudd på minstehonorar med videre. Men også når inntekten er beregnet etter salg, kan dette regnes som ren arbeidsinntekt jfr FSSD § 12-2-2 2. ledd.

Ellers kan forfattere være fast ansatt og vanlige lønnstakere med arbeidsinntekter. Journalister er et eksempel på dette. Det er dessuten vanlig at forfattere har inntekter i mer enn en inntektskategori samtidig. Avslutningsvis kan en her nevne at diverse fordeler og frynsegoder, prisbelønninger og stipender som forfattere kan få, kan regnes som arbeids- eller virksomhetsinntekt.

Royalty er inntekter som forfattere har i kraft av sin eiendomsrett til opphavsretter. Slike inntekter minner i og for seg om kapitalinntekter. Men som nevnt over, vil slike rettigheter som hovedregel regnes som arbeids- eller virksomhetsinntekter når de er på opphavsmannens hånd. Derimot vil inntekter fra en opphavsrettighet som er overdratt til en annen person enn opphavsmannen, alltid regnes som kapitalinntekt, jf sktl. §5-20, 1.

ledd bokstav a. Et eksempel på dette er der arvingen av en opphavsrett inngår avtale med forlaget om nyutgivelse. Men i enkelte sammenhenger kan det tenkes at forfatterinntekter er kapitalinntekt på opphavsmannens hånd ved beregning av alminnelig inntekt. Riktignok vil dette ikke være tilfellet dersom de immaterielle rettighetene kan sies å inngå i virksomhet, jf. sktl. § 5-30, 1. ledd. Et eksempel her kan være inntekter fra reprisesendinger etter NRK- avtalen § 10.2. Skattedirektoratet har gitt en del uttalelser om dette.

I et brev fra Skattedirektoratet heter det under overskriften *"Vedrørende honorarutbetalinger i Norsk Rikskringkasting"* (brev fra Skattedirektoratet 7. mai 1991) følgende:

"Vi viser til Deres brev av 13. November 1990. Skattedirektoratet har ved tidligere anledninger gitt uttrykk for at honorar for reprisesendinger ikke er arbeidsgiveravgiftspliktig da disse har karakter av utbetaling på grunn av immateriell rettighet. Utbetalingen regnes ikke som pensjonsgivende inntekt for mottakeren med mindre den første medvirkningen i programmet var et ledd i vedkommendes selvstendige næringsvirksomhet. I så fall vil også reprisehonorarene regnes som en del av næringsinntekten. Skattedirektoratet finner ikke grunn til å endre standpunkt vedrørende utbetaling av reprisehonorar."

Dette er en uttalelse som forteller oss at honorar for reprise i NRK regnes som kapitalinntekt, enten i næring eller utenfor næring, i relasjon til spørsmålet om det skal svares arbeidsgiveravgift av inntekten. Dette angår ikke direkte beregning av alminnelig inntekt, men det taler for at royaltyinntekter her kan ansees som kapitalinntekter. Det finnes også et annet brev om repriser fra Skattedirektoratet av 15. juli 1997:

"Skattedirektoratet antar at man ved repriser (særskilte godtgjørelser for gjentatt sending) kommer mer over i en rettighetssituasjon enn i en arbeidssituasjon. Honorar for repriser antas derfor ikke å være pensjonsgivende inntekt med mindre medvirkningen i programmet var et ledd i vedkommendes næringsvirksomhet. Det skal derfor heller ikke svares arbeidsgiveravgift eller foretas forskuddstrekk i slike

honorarer. Utbetalingen vil imidlertid være skattepliktig for rettighetshaver som en fordel vunnet ved kapital etter skatteloven § 42 første ledd.”

Denne uttalelsen er noe mer generell enn den forrige uttalelsen. Argumentasjonen er basert på at man er i en ”rettighetssituasjon” istedenfor en ”arbeidssituasjon”. Dermed blir dette å regne som kapitalinntekt. Vi snakker altså her om tilfeller der royaltyinntekter for forfattere kan regnes som rene kapitalinntekter på opphavsmannens hånd. Dersom forfatteren for eksempel er pensjonert eller oppdragstaker, og vi er i en ”rettighetssituasjon”, vil nok disse inntektene kunne regnes som kapitalinntekt hos opphavsmannen jf. sktl. §5-20, 1. ledd bokstav c.

Det kan være grunn til å spørre seg om man ikke vil befinne seg i en ”rettighetssituasjon” i enkelte andre tilfeller også. Det er meget mulig at en forfatter kan befinne seg i en rettighetssituasjon i andre sammenhenger enn ved repriser. Det kan tenkes at forfattere kan være i rettighetssituasjoner i forbindelse med billigbokutgivelser, antologiutgivelser, bokklubbutgivelser mv. Men dette er noe som må bestemmes ut fra forholdene. Særlig hvis det er gått lang tid siden verket opprinnelig er publisert, vil det være tenkelig at man befinner seg i en rettighetssituasjon

2.3 Inntekter fra ikke- økonomisk virksomhet

At arbeidsinntekter eller virksomhetsinntekter skal ha ”økonomisk karakter”, antas generelt i skatteretten å være et vilkår for at det skal foreligge skattepliktig inntekt. Zimmer hevder på s. 128 at dette kan utledes av skattelovens uttrykk ”arbeid” og ”virksomhet”. Det vil si at uttrykkene ”arbeid” og ”virksomhet” etter Zimmers syn innebærer en implisitt avgrensning mot forhold som har ikke-økonomisk karakter. I skatterettslig teori regnes Ringnes-dommen (Rt. 1985 s.319), for å være den mest sentrale avgjørelsen når det gjelder hva som har ”økonomisk karakter”. Ut fra denne dommen har for eksempel Zimmer utledet at det sentrale er om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Ved vurderingen av om aktiviteten vil kunne lede til overskudd, skal man ha utviklingen over flere år for øyet, og vurderingen skal være objektiv, se Zimmer s

128 flg. Kravet til økonomisk karakter er for øvrig av liknende karakter for både virksomhets og arbeidsinntekter, ifølge Zimmer.

ABC 2002 s. 680 beskriver avgrensningen mot ikke- økonomisk aktivitet hva gjelder næringsvirksomhet. Der blir bla. "*fritidsaktivitet, sosialt arbeid mv.*" (ABC 2002 s. 680) omtalt som ikke- økonomisk virksomhet. Forfatteraktiviteter kan utmerket godt være fritidsaktiviteter, men hva fritidsaktiviteter angår, er det vel ofte vanskelig å fastslå om aktiviteten vil kunne karakteriseres som ikke- økonomisk arbeid eller virksomhet.

Der lovforarbeidene omtaler det jeg forstår som ikke- økonomisk virksomhet, skjer dette bare i forbindelse med omtale av "*virksomhet*", og ikke i forbindelse med det generelle avsnittet om arbeid (Ot prp nr 86 1997- 98 s. 48). Fra dette kunne en kanskje slutte at arbeidsinntekter ikke kan ha ikke- økonomisk karakter. Men siden virksomhet gjerne er en blanding av arbeid og kapitalinnsats, og kapitalinnsatsen ofte vil være av beskjedne art hvis forholdene er ikke- økonomiske, er det kanskje ikke grunnlag for å benytte et skarpt skille. På et noe spinkelt grunnlag, kan en kanskje da konkludere med at forfatterinntekter som har karakter av å være ikke- økonomiske, gjerne ikke vil likne på arbeidsinntekter men minne mer om virksomhetsinntekter. Men siden det er en flytende grense mellom arbeid og virksomhetsinntekter i enkelte tilfeller, vil kanskje denne distinksjonen til tider kunne være av mindre betydning. Når det gjelder forfatterinntekter som mer har karakter av å være fritidsaktiviteter, vil muligens innslaget av kapital i innvinningen av inntekten kunne være så beskjedent at distinksjonen mellom ikke- økonomisk arbeid og virksomhet blir en ren teoretisk øvelse. Men det er generelt ikke uvanlig at enkelte personer bruker betydelige midler på fritidsaktiviteter. Hvis inntekter først havner i kategorien ikke- økonomisk, er det dessuten av liten interesse om de minner mest om arbeids eller virksomhetsinntekter.

Et eksempel på ikke økonomiske forhold kan være der en person forfatter et dikt til privat bruk i et bryllup mv. Hvis det senere skulle oppstå beskjedne inntekter fra de immaterielle rettighetene til diktet, vil det mest sannsynlig være snakk om inntekter fra ikke-økonomisk virksomhet. Et spørsmål som her reiser seg, er hvor store de ikke- økonomiske inntektene kan bli før de eventuelt blir regnet som skattepliktig inntekt. I

generell skatterett antar man at forholdene kan endre seg over tid, se for eksempel Rt. 1952 s. 150.

Generelt i skatteretten kan aktivitetens karakter ha betydning for om inntektene er ikke-økonomiske. Dersom en person har noe som sin levevei, er det vanlig å anta at en bør være forsiktig med å klassifisere inntektene som ikke-økonomiske. Likedan kommer problemstillingen ikke-økonomisk virksomhet opp der for eksempel en virksomhet opphører, eller går over fra å være en hobby til å bli en aktivitet av økonomisk karakter. Jeg vil ikke komme nærmere inn på disse generelle problemstillingene her. I juridisk teori er disse generelle problemstillingene blitt behandlet for eksempel av Zimmer på s. 130- 131.

2.4 Tilknytningskravet og forfatterinntekter

Sktl. § 5-1, 1. ledd krever at en fordel må være ”vunnet” i forbindelse med for eksempel ”arbeid, kapital, eller virksomhet” (sktl. § 5-1, 1. ledd), for at denne skal ansees som skattepliktig inntekt. Hvis det ikke foreligger en sammenheng mellom fordelene og for eksempel et utført arbeid, faller ikke inntekten inn under det som kan regnes som skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1, 1. ledd. Dette gjelder generelt i skatteretten, og dermed også for forfattere.

Sammenhengen mellom arbeid, virksomhet eller kapital på den ene siden, og den fordel som er vunnet på den andre siden, er gjerne åpenbar. For eksempel der en forfatter mottar inntekt i form av lønn, eller der en forfatter har inntekter i form av royalty fra sine immatrielle rettigheter. For de fleste normaltilfeller vil tilknytningskravet ikke volde problemer, men gjelder utover dette. Der problemstillingene rundt tilknytningskravet først og fremst kommer på spissen, er når det i mer atypiske tilfeller kan være spørsmål om slik tilknytning som sktl. § 5-1, 1. ledd krever. Zimmer skriver for eksempel på s. 142 :

”I de aller fleste tilfeller reiser dette ikke problemer: ...Men arbeids- og virksomhetsreglene er ikke begrenset til dette, og i mer atypiske tilfeller kan det oppstå spørsmål om sammenhengen er tilstrekkelig nær.”

Dette gjelder også for forfattere. En rekke atypiske inntekter i forbindelse med arbeid, er listet opp i sktl. § 5-10, særlig i paragrafens bokstav a. Det fremgår av ordlyden ”blant annet” at denne opplistingen ikke er uttømmende. Sktl. § 5-10 gir klart uttrykk for at ikke bare typiske inntekter er omfattet av skatteplikt etter sktl. § 5-1.

Der skattyter har krav på en fordel som motytelse for utført arbeid eller virksomhet, er dette en avgjørende indikasjon på at tilknytning foreligger, og disse tilfellene vil ikke volde problemer i praksis.

Videre kan man slå fast at det ikke er et vilkår at skattyter hadde krav på inntekten. Dette kan en slutte ut fra sktl. § 5-10. Paragrafen lister opp en del fordeler skatteyteren strengt tatt ikke har krav på, og bestemmer at dette er skattepliktig inntekt etter arbeids- eller virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd. Spesielt interessant for forfatteres del er at sktl. § 5-10, 1. ledd bokstav a nevner som eksempel ”priser, stipend og lignende”. Nå vil riktignok sktl. § 5-10 kun gjelde for inntekter som har den tilknytning som kreves etter arbeids og virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd. Men implisitt i ordlyden i sktl. § 5-10 ligger det at inntekter kan ha tilstrekkelig tilknytning til arbeide eller virksomhet, selv om skattyter ikke har direkte krav på ytelsen som motytelse for utført arbeid eller virksomhet. I denne forbindelse sier dessuten forarbeidene til skatteloven følgende om arbeid:

”Vanligvis foreligger tjenesteavtale eller avtale om oppdrag som grunnlag for et arbeidsforhold. Skatteplikten er imidlertid ikke betinget av at arbeidet utføres etter avtale eller på annet bindende grunnlag.” Ot. Prp. nr. 86 1997-98 s. 47.

Uttalelsen trekker i retning av at det ikke er et vilkår at skatteyteren har krav på ytelsen når det gjelder arbeidsinntekter (forarbeidene til sktl. behandler arbeid, virksomhet og kapital i tre separate avsnitt, der dette sitatet er hentet fra).

Ifølge Zimmer er det heller ikke et vilkår at inntekten er typisk. Som argument for dette synspunktet bruker Zimmer ordlyden i den eldre lovteksten:

”...er det ikke noe vilkår at inntekten er typisk. Arbeidsinntekter er typisk løpende inntekt som opptjenes i takt med at arbeidet utføres, men skatteplikten omfatter også inntekt som er ”ervert leilighetsvis ved den enkelte anledning”, som det tidligere het i loven.”(Zimmer s. 143)

Zimmer bruker kun arbeidsinntekter som eksempel her.

Ifølge Zimmer er det heller ikke noe vilkår at inntekten stammer fra arbeidsgiveren. Et eksempel er der forfattere får utbetaling under statsgarantien for lønnskrav ved konkurs. Et annet eksempel er erstatning for tapt arbeidsinntekt fra skadevolder eller forsikringsselskap.

Hvis skattyter får ytelsen fra arbeidsgiver, vil det som regel foreligge tilknytning til arbeidet. Zimmer skriver om dette på side 143:

” Men gjennomgående vil det forhold at ytelsen stammer fra arbeidsgiveren, være et sterkt argument for at det foreligger en tilstrekkelig sammenheng. De fleste tvilsspørsmål oppstår der ytelsen stammer fra andre.”

Bestemmelsen i sktl. § 5-50, 3. ledd, om at gaver er skattefrie, er en bestemmelse som har vært fremme i denne sammenheng. Zimmer har hevdet at;

”Langt på vei er denne bestemmelsen overflødig, for selv om den ikke hadde vært med i loven, ville loven manglet hjemmel for inntektsbeskatning av gaveervert...”(Zimmer s. 142).

Zimmer bruker videre Rt. 1958 s. 583 som eksempel her. I forbindelse med tilknytningskravet er denne dommen av interesse i to relasjoner. For det første angår den konflikten som kan oppstå mellom hovedregelen og gavebestemmelsen i skatteloven. For det andre angår den tilknytning på et mer generelt plan, og selvsagt

spesielt for forfatterinntekter. Jeg vil ikke behandle konflikten med gavebestemmelsen inngående her, da dette mer har karakter av å være generell skatterett. Men bestemmelsen vil bli nevnt i forbindelse med den videre drøftingen av Rt. 1958 s. 583 i relasjon til tilknytningskravet og forfatterinntekter.

Rt. 1958 s. 583, Hagerup dommen, omhandlet forholdet mellom gaveregelen og arbeids- og virksomhets- regelen i den daværende bysktl. § 36 som senere ble erstattet av sktl. av 1911 § 42 og nå sktl. § 5-50, 3.ledd. Dommen gjaldt mer presist tvist om skatteplikt for et stipend Inger Hagerup hadde fått av en forelegger. Hun anførte at denne fordelingen var en skattefri gave, jf. sktl. § 5- 50, 3. ledd. Hjemmelen som skattemyndighetene anførte for skatteplikt, var sktl. av 1911 § 42, 1. ledd, som langt på vei tilsvarer sktl. § 5-1, 1 ledd. Hagerup hadde fått medhold i byretten, men myndighetene fikk medhold i lagmannsretten, og deretter i Høyesterett som var enstemmig. Førstvoterende dommer Heiberg uttalte bla. i denne forbindelse:

”Jeg tilføyer at alle de 19 forfattere som inntil i dag er tildelt stipendiet, har hatt sin faste tilknytning til forlaget, bortsett fra ett enkelt tilfelle hvor det forelå helt særegne omstendigheter. Jeg kan da ikke se det annerledes enn at det er en klar sammenheng mellom stipendiet og mottagernes virksomhet, ikke bare som forfattere i sin alminnelighet, men også som forfattere tilknyttet forlaget.” (Rt. 1958 s. 585 –586)

Jeg tolker dette slik at det i Rt. 1958 s. 583, ikke bare ble ansett å foreligge en sammenheng mellom prisen og Hagerups arbeid som forfatter. Dommer Heibergs uttalelse peker nemlig på at denne prisen, eller stipendiet om man vil, også har sammenheng med forholdet mellom forfatterinnen og forlaget. Å konstatere tilknytning i et slikt tilfelle, er ikke så vidtgående som å konstatere tilknytning i et forhold der inntekten stammer fra tredjemenn. Det var altså et moment av betydning i Rt. 1958 s. 583 at prisen var gitt av Hagerups arbeidsgiver. Dessuten hadde forlaget krevd om fradrag i denne forbindelse, og argumentert for at utgiftene var nødvendige av hensyn til reklame. Dommer Heiberg uttalte på grunnlag av dette:

”Et stipendium som dette har etter mitt syn vesentlige trekk til felles med et gratiale. Hvorvidt det direkte vil gå inn under lovens uttrykk ”gratiale og lignende”, er ikke nødvendig for meg å ta standpunkt til, og heller ikke til om noen av de øvrige av lovens

alternativer som kommunen har påberopt som hjemmel for beskatningen, kan komme til anvendelse.” (Rt. 1958 s. 586)

Dommen var imidlertid ikke basert på at stipendiet var et gratiale. Jeg tolker dommer Heibergs uttalelse slik, at likheten med inntektsformen gratiale var et moment som talte for at tilknytning forelå. Dommer Heiberg hadde tidligere i dommen uttalt at det vesentlige spørsmål var om tilknytning i det hele tatt forelå.

Videre om tolkningen av sktl. av 1911 § 42 sa dommer Heiberg bla:

”Etter forarbeidene og lovens hensikt er det etter min mening klart at et beløp som har karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt, selv om den tillike har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave. Lovens særbestemmelse om ”tantieme, gratiale og lignende” tillegger jeg etter dette en nærmest sekundær betydning til belysning av hvor nær tilknytning det skal kreves til arbeidet eller virksomheten for at skatteplikt skal inntre

Etter min mening spiller det ingen særlig rolle om man vil se det slik at lovens regel om skattefrihet for gaver i kollisjonstilfelle må stå tilbake for regelen om skatteplikt av fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, eller om man – som jeg kanskje finner mer naturlig – vil si at loven opererer med et annet og noe snevrere gavebegrep enn det vanlige. Under enhver omstendighet må det avgjørende kriterium bli om det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ”vunnet” ved arbeidet eller virksomheten...” (Rt. 1958 s. 585)

Dommer Heibergs synspunkt synes å være, at det avgjørende er om den atypiske arbeids- eller virksomhetsinntekten, virkelig er vunnet ved arbeid eller virksomhet. Diverse særbestemmelser som var påberopt fra myndighetenes side, tilla dommeren kun sekundær betydning. Når det gjaldt konflikten med gavebestemmelsen i 1911 sktl. § 42 annet ledd, var dommer Heibergs synspunkt, at også her var inntektens tilknytning til arbeid eller virksomhet det avgjørende. Han fant det riktignok mest naturlig å se det slik at skatteloven hadde et snevrere gavebegrep enn det vanlige, i stedet for å se det slik at

gaveregelen i skatteloven måtte vike for arbeids- og virksomhetsregelen i skatteloven. Men hvilken av de to tolkningsalternativene man la til grunn, var uten betydning for resultatet. Det var tilknytningen som var det avgjørende moment:

”Etter forarbeidene og lovens hensikt er det etter min mening klart at det beløp som har karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt, selv om den tillike har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave. Lovens særbestemmelse om ”tantième, gratiale og lignende” tillegger jeg etter dette nærmest en sekundær betydning til belysning av hvor nær tilknytning det skal kreves til arbeidet eller virksomheten forat skatteplikt skal inntre.” (Rt. 1958 s. 585)

Jeg tror en trygt kan konstatere at det var hvorvidt forfatterinntekten hadde den tilknytning sktl. § 42, ledd krevde, som var det avgjørende moment. Men inntekten var vunnet av skattyter i en mer normal relasjon mellom arbeidsgiver og arbeidstager. Derfor er dette kanskje ikke et rent eksempel på de mest atypiske inntekter der fordelene stammer fra en tredjepart.

Argumentasjonen i Rt. 1958 s. 583 er av en slik karakter at synsmåtene i dommen bør få generell anvendelse, der det er snakk om skatteplikt for atypiske arbeid- og virksomhetsinntekter. Dommen har, som tidligere nevnt, blitt påberopt i generell skatterettslig teori av både Zimmer og Kvisli. At dommen vil være sentral med tanke på forfatterinntekter kan man trygt konstatere, da dommen nettopp angår dette området innen skatteretten.

Zimmer har på grunnlag av denne dommen, og andre dommer, skrevet følgende om problemstillingen i generell skatterett:

”Dette kan utlegges slik at arbeidet/virksomheten må ha gitt foranledningen til ervervet av fordelene, og at det for skattyteren i en viss utstrekning må ha vært påregnelig at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel” (Zimmer s. 144).

Zimmer fremhever at denne terminologien har vært brukt i dommer om spørsmålet. Det er etter hans oppfatning to hovedkrav i generell skatterett for at tilknytning skal ansees å

foreligge. Det ene er etter at den aktivitet som omfattet av sktl. § 5-1 1. ledd, må ha gitt *foranledningen* til ervervet. Det andre er at det må ha vært *påregnelig* at aktiviteten ville lede til ervervet av inntekten. Zimmer lister også opp noen momenter av betydning ved grensedragningen.

Kvisli bruker bare Rt. 1958 s. 583 som eksempel når han behandler inntekter som har tilknytning til arbeid (på s. 23). Han konstaterer kort at hans fremstilling (i 1963 utgaven) om inntekter som er skattepliktige, er i samsvar med denne dommen.

De arbeidsinntektene Kvisli tar opp i denne sammenheng er ”*gratiale og lignende*” (jfr. ordlyden i den gamle sktl. § 42). Disse inntektene dannet ifølge Kvisli yttergrensen for hva som var skattepliktig inntekt, og var vel derfor interessante som en slags grensepæler. Kvisli brukte følgende definisjon på *gratiale*:

”Som det går fram av navnet er gratiale noe som utbetales uten at den som foretar utbetalingen er forpliktet til å yte. Oftest vil det gjelde utbetalinger fra mottakerens arbeidsgiver. Men det har aldri vært tvil om at skatteplikt kan foreligge også for frivillige utbetalinger utenfor tjenesteforhold...” (Kvisli s. 23).

Kvisli hadde også noen andre synspunkter som er interessante i relasjon til tilknytningskravet, og som skal behandles nedenfor.

Foruten Rt. 1958 s. 583, har man to andre høyesterettsdommer om tilknytningskravet. Den ene er Rt. 1974 s. 976, Vesaas- dommen. Den andre er Rt. 1979 s. 481, Havrevold- dommen. I tillegg finns det dommer fra lavere rettsinstanser, ligningspraksis, uttalelser og Skattedirektoratets instruks til ligningsforvaltningen i ABC.

I Rt. 1974 s. 976, Vesaas-dommen, var der dissens 4-1. Dommen gjaldt spørsmålet om skatteplikt for Norsk Kulturråds litteraturpris. Forfatterne Kristian Kristiansen og Tarjei Vesaas hadde fått denne prisen og gikk til sak etter at den var blitt ansett som skattepliktig inntekt. Forfatterne tapte i Høyesterett, etter at de hadde fått medhold i de to lavere instansene. Inntektens tilknytning til forfatternes arbeid var i denne saken noe svakere enn tilknytningen var i Rt. 1958 s. 583. I den sistnevnte dom var inntekten kommet fra forfatterens forelegger. Selv om dette siste nok ikke hadde avgjørende

betydning, var det et moment som ble trukket inn i vurderingen. I Rt. 1974 s. 976 stammet inntekten fra en tredjepart. Norsk Kulturråd hadde ikke like nær tilknytning til forfatterens virke, som det en forelegger må kunne sies å ha.

Karakteren til den aktuelle pris, ble tatt opp av førstvoterende, dommer Leivestad. Formålet med prisen, måten prisen ble tildelt på og prisens art ble nevnt. Førstvoterende uttalte etter dette følgende:

”Pristildelingene representerte på én gang en premiering av de utvalgte bøker og en direkte økonomisk ytelse til forfatterne, samtidig som de skulle vekke interesse for bøkene og for norsk litteratur i det hele, og stimulere lesing og salg og dermed fremme forfatternes alminnelige inntektsmuligheter.

Når en slik premieringsordning for bøker er bragt i stand, står det for meg slik at pristildeling fremtrer som en økonomisk fordel vunnet på en også for forfatterne selv påregnelig eller adekvat måte ved deres litterære arbeid. Forholdet kommer i nær klasse med priskonkurranser av forskjellig art, hvor det er på det rene at prisvinnerne må betale inntektsskatt. Etter min mening betegner også Kulturrådets litteraturpriser en økonomisk fordel vunnet ved arbeid, og representerer derfor skattbar inntekt etter landsskattelovens § 42, 1. ledd.” (Rt. 1974 s. 978).

Førstvoterende konkluderte altså med at prisene i utgangspunktet var skattepliktig inntekt. Prisene var etter førstvoterendes oppfatning både en premiering og en fordel ment som støtte til forfattere, samtidig som prisene var ment som en slags reklame for norsk litteratur, noe som også var til gunst for forfattere. Dette var momenter som ble ansett å trekke i retning av at inntekten hadde tilknytning til arbeid.

En pris av en slik karakter hadde etter førstvoterendes oppfatning en *”påregnelig eller adekvat”* (Rt. 1974 s. 978) tilknytning til forfatternes arbeid.

Prisens likhet med gevinster i priskonkurranser, som i praksis ofte ble ansett som skattepliktig inntekt, var også et moment som ble trukket frem i denne sammenheng.

Etter å ha konkludert med at prisene i utgangspunktet var skattepliktig inntekt, vurderte førstvoterende om prisene kunne falle inn under noen unntaksregel. Det ble relativt kort konstatert at prisene ikke var å anse som gaver:

”Etter min oppfatning kan ikke pristildelingene betegnes som gaver. De er det ikke ut fra formålet med prisene, som er å påskjønne gode litterære arbeider og å stimulere interessen for norsk litteratur. De er det heller ikke for forfatterne, som ved sitt arbeid gjør seg fortjent til priser som Kulturrådet har forpliktet seg til å dele ut.” (Rt. 1974 s. 978).

Deler av hensikten og formålet med prisen, og det faktum at Kulturrådet var forpliktet til å dele prisen ut til dem som hadde gjort seg fortjent til den, var ting som ble trukket fram i denne sammenheng. At Kulturrådet var forpliktet til å dele ut prisen, var kanskje et moment som førstvoterende også hadde i sine tanker når han konstaterte skatteplikt i utgangspunktet. Men det fremgår ikke tydelig av dommen, så en skal være forsiktig med å spekulere i dette.

Førstvoterende kom til at prisen ikke falt inn under unntaksregler i skatteloven. Det gjaldt også unntak for vitenskapelige priser, som førstvoterende fant at det ikke kunne trekkes bindende analogiske slutninger fra.

Et spørsmål som førstvoterende behandlet relativt grundig, var hvorvidt prisen kunne unntas fra skatteplikt etter praksis. Det var her praksis rundt såkalte ærespriser som var gjenstand for vurdering. Et sitat fra forarbeidene til en bestemmelse i skatteloven ble brukt for å vise at denne praksisen ble ansett som sikker rett for en del prisers vedkommende:

”I Ot.prp. 28 for 1958 om endringer i landsskattelovens § 42, 4. ledd har Finansdepartementet uttalt at ”Ærespriser, som for eksempel Nobels freds- og litteraturpris og hedersgaver til kunstnere ved en enkelt anledning er antatt å ikke kunne regnes som skattepliktig inntekt”. Denne setning er gjentatt av komunalkomiteén i Innst. II-1958. Med støtte i denne uttalelse og under henvisning til at andre priser som blant annet Venezias internasjonale litteraturpris og Nordisk råds litteraturpris og

forskjellige andre kulturpriser, internasjonale og norske, faktisk ikke blir beskattet, har ankemotpartene gjort gjeldende at også Kulturrådets litteraturpriser må være skattefrie som enkeltstående hedersgaver. Annet ville stride mot fundamentale likhetsprinsipper.”(Rt. 1974 s. 979)

Forfatterne påberopte seg altså at den aktuelle prisen skulle behandles på samme måte som de såkalte ”ærespriser”. Om dette uttalte førstvoterende følgende:

”Heller ikke disse anførsler kan etter mitt skjønn føre frem. Nobelprisen og også Veneziaprisen må etter mitt syn klart stå i en annen stilling enn kulturrådets norske litteraturpriser. De første er enestående utmerkelser for forfattere fra mange land og ligger åpenbart på et helt annet plan. Man kan ikke se dem som på noen måte påregnelige fordeler man kan vinne ved litterær virksomhet. Det er ikke nærliggende å betegne slike priser som inntekt ved forfatterskap. Noe annerledes kan det kanskje stille seg med Nordisk råds litteraturpriser, selv om de også åpenbart ligger på et høyere plan enn kulturrådets. Men her er skattefrihet uttrykkelig forutsatt i merknadene til de vedtekter som de nordiske lands regjeringer har vedtatt.”(Rt. 1974 s. 979)

Førstvoterende fremhevet altså at Norsk Kulturråds pris ikke hadde samme karakter av ærespris som Nobelprisen og Veneziaprisen. De sistnevnte priser var tunge internasjonale priser, som stilte i en helt annen klasse enn Norsk Kulturråds pris. Det var etter førstvoterendes oppfatning ikke naturlig å se dem som inntekt vunnet ved arbeid, blant annet fordi det var såpass lite sannsynlig at en forfatter skulle bli tildelt disse prisene. Disse prisene var derfor ikke noen påregnelig fordel for den enkelte forfatter som følge av dennes arbeid. Dette trakk i retning av at tilknytningen til arbeidet ikke var tilstrekkelig sterk, slik at skatteplikt ikke kunne konstateres.

Videre mente førstvoterende at selv Nordisk Råds litteraturpris ikke hadde tilstrekkelig karakter av å være ærespris. Men de nordiske regjeringene hadde seg imellom blitt enige om at prisene skulle være skattefrie. Det kunne derfor sies å foreligge en instruks til forvaltningen om å behandle denne prisen som en ærespris. Førstvoterende gikk ikke nærmere inn på den rettskildemessige problematikken rundt en slik instruks. Instruksen er også i seg selv noe som trakk i retning av at en slik inntekt ikke skulle ansees som

skattepliktig. En instruks til forvaltningen kan riktig nok ikke i seg selv være bindende for domstolene. Men hvis inntekter i praksis ikke blir regnet som skattepliktige på grunn av denne instruksen, kan prinsipper om likebehandling være noe som teller med i avveiningen. Førstvoterende fant altså at Nordisk Råds pris var den prisen som dannet den nedre grense for fritak fra skatteplikt. Den hadde svakere karakter av ærespris enn for eksempel Nobelprisen i litteratur, men overenskomsten mellom regjeringene i Norden gjorde utslaget. Når førstvoterende så tok opp Norsk Kulturråds pris, fant han at dennes karakter av ærespris var enda svakere enn Nordisk Råds litteraturpris. Siden Nordisk Råds litteraturpris etter førstvoterendes oppfatning ikke på selvstendig grunnlag var fritatt for skatteplikt, var det naturlig å anse prisen fra Kulturrådet som skattepliktig. Dette fordi karakteren av ærespris var for svak for denne prisen, og det ikke fantes noe annet grunnlag for å hjemle fritak for skatteplikt.

Videre nevnte førstvoterende at han ikke anså det som for å være et moment av betydning om man måtte søke for å få prisen. En søknad ville være et moment som talte for inntektsbeskatning, da man i det tilfellet hadde deltatt i en konkurranse. Dette kunne være et moment som eventuelt kunne trekke i retning av at inntekten var påregnelig. Dette ville i så fall tale for tilknytning. Førstvoterende uttalte dessuten følgende om praksis for priser vunnet i en konkurranse: *"I praksis er stadig slike pristildelinger blitt skattlagt. (Rt. 1974 s. 980)"* Men han la altså ikke vekt på dette.

Videre bemerket førstvoterende at praksis rundt skatteplikt for pristildelinger til kunstnere etter hans oppfatning var temmelig uensartet. Han viste til praksis fra Oslo likningskontor. Praksis hadde inntil denne saken ikke skattlagt Norsk Kulturråds litteraturpris. Men da ligningsmyndighetene behandlet denne saken, ble det fattet et prinsippvedtak da saken ble behandlet i likningsnemnda. Et slikt vedtak binder de lavere nivåene i den offentlige saksbehandlingen, men er ikke bindende for domstolene. Finansdepartementet hadde på forespørsel uttalt at prisen var gjenstand for beskatning. I den grad slike uttalelser fra forvaltningen kan sies å være rettskilder, må vel uttalelsen fra Finansdepartementet være den som veier tyngst. Etter dette konkluderte dommer Leivestad med at praksis var ganske uensartet, og uttalte følgende:

”Noen fast og ensartet linje som kan tillegges avgjørende vekt ved tolkningen av skattelovene på dette punkt, foreligger det etter min oppfatning ikke.” (Rt. 1974 s. 980)

Vi ser at dommer Leivestad kun går inn på praksis rundt ærespriser for å fastlegge rekkevidden av tilknytningskravet i det aktuelle tilfellet. Uttalelsen trekker i retning av at dommer Leivestad ikke anså praksisen rundt ærespriser for å være en selvstendig unntaksregel, men bare et moment ved tolkningen av tilknytningskravets rekkevidde. Om praksis er en selvstendig unntaksregel eller et tolkningsmoment, har ingen betydning for resultatet. Det er bare av interesse i en teoretisk diskusjon om rettskilder.

Førstvoterende kom til at det ikke var grunnlag for å fritta prisen fra beskatning. Dommer Heiberg, som var førstvoterende i Rt. 1958 s.583, dissenterte. Han trakk fram betraktninger om formålet med Norsk Kulturfond og viste til sitater fra to St. prp. fra 1964-65 (nr. 1. og nr. 130) som støtte for dette. Videre mente han at karakteren av *”påskjønnelse eller ærespris”* (Rt. 1974 s. 980) var det viktigste momentet ved prisen. Dette overskygget etter hans mening prisens karakter av økonomisk understøttelse. Dessuten mente han at det var lite påregnelig for den enkelte forfatter å vinne prisen. Dette siste trakk i seg selv i retning av at prisen ikke kunne anses som inntekt vunnet ved arbeid. Han trakk dessuten fram sitatet fra Ot. prp. nr. 28 for 1958, som også var brukt av dommer Leivestad. Dommer Heiberg mente at den praksis dette sitatet refererte til også omfattet en pris som den aktuelle. Videre mente han at Nobelprisen, Veneziaprisen og Nordisk Råds litteraturpris ikke skilte seg fra Norsk Kulturråds pris på en avgjørende måte. Dommer Heiberg la også vekt på at Kulturrådets priser i stor grad ikke hadde vært beskattet i praksis. Avslutningsvis nevnte han at Kulturrådet overfor Finansdepartementet hadde beskrevet prisene som *”rene belønningspriser”* (Rt. 1974 s. 982).

Den tredje høyesterettsdommen om tilknytningskravet og forfatterinntekter er Rt. 1979 s. 481, Havrevolddommen. Finn Havrevold var blitt tildelt Prix Italia for et hørespill. Verket var valgt ut av NRK til å representere kanalen i konkurransen. Forfatteren tapte saken i alle instanser, også i Høyesterett. Dommen var enstemmig.

Førstvoterende dommer Sinding- Larsen var i det vesentlige enig med lagmannsrettens begrunnelse. Han tok som de tidligere instanser utgangspunkt i at prisen representerte en økonomisk fordel for forfatteren. Det var for øvrig noe ingen av partene var uenige i. Om selve hovedproblemstillingen i dommen uttalte førstvoterende følgende:

”Det er videre på det rene at Havrevold har oppnådd prisen ved virksomhet som forfatter av hørespill. Dersom prisen likevel ikke skal anses som inntekt etter bestemmelsen i byskattelovens § 36 første ledd, må dette bygges på at den sammenheng som består mellom prisen og forfattervirksomheten, er så fjern at prisen likevel ikke kan anses som ”vunnet” ved virksomheten. At det kreves en ikke altfor fjern sammenheng, er forutsatt i Vesaas- dommen, jfr. Rt. 1974 side 977.” (Rt. 1979 s. 483)

Førstvoterende benyttet etter dette et sitat fra dommen i Rt. 1974 s. 976. Det var inntektens tilknytning til virksomheten som var det springende punkt. Sitatet fra Rt. 1974 s. 976 trakk også inn Rt. 1958 s. 583, hvor det forelå en liknende problemstilling, om enn ikke i like ren form. Førstvoterende tok altså utgangspunkt i de synspunkter som var kommet til uttrykk i de to tidligere dommene. Videre uttalte han:

”Nærværende sak gjelder i likhet med Vesaasdommen en pris som tildeles for et bestemt litterært verk som forfatteren alt har utnyttet økonomisk ved offentliggjørelse. Det dreier seg ikke om en hedersbevisning for forfatterens samlede litterære innsats og heller ikke om en hedersbevisning for en ikke ervervsrettet innsats av for eksempel kulturell eller humanitær art.” (Rt. 1979 s. 483)

Førstvoterende gikk altså ut ifra at prisen hadde en liknende karakter som prisen i Rt. 1974 s. 976, dvs. en pris for et enkelt verk som forfatteren hadde hatt en økonomisk gevinst av i sitt vanlige virke som forfatter. Førstvoterende nevnte spesifikt at ikke var tale om en pris som gjaldt et forfatterskap i sin helhet eller var knyttet til ikke-økonomisk innsats på kulturelle eller humanitære felt. Hadde prisen vært tildelt for et forfatterskap i sin helhet, ville dette vært et moment som da hadde trukket i retning av at prisen var en ærespris. Dersom prisen hadde vært relatert til ikke-økonomiske forhold, ville dette ha vært noe som kunne tale for at tilknytningen kunne være for svak.

Førstvoterende tok dessuten opp systemet rundt Prix Italia, formålene med Prix Italia og det heles karakter av å være en priskonkurranse. Dette talte imot at prisen var en ærespris, som var vunnet uten tilknytning til arbeid eller virksomhet. Uten at førstvoterende uttrykkelig nevner det, hadde det dessuten vært uttalt i Rt. 1974 s. 976 at priser vunnet i priskonkurranser stort sett hadde vært ansett som skattepliktige i praksis. Dette var altså forhold som talte imot at prisen var utenfor området for skattepliktig inntekt. Det ble dessuten nevnt at NRK lenge hadde deltatt i konkurransene, og at Havrevold hadde måttet undertegne en erklæring som medførte forskjellige forpliktelser. Avslutningsvis uttalte førstvoterende følgende:

”Jeg ser det slik at organisasjonen Prix Italia er en organisasjon som på grunnlag av innbetalinger fra de deltagende kringkastingsorganisasjoner skal ivareta deres felles interesser i å høyne standarden på og interessen for blant annet hørespill ved å foreta årlige prisutdelinger. Selv om de prisbedømte verk ligger på et meget høyt nivå og konkurransen er sterk, kan jeg ikke se at det kan karakteriseres som upåregnelig at en norsk hørespillforfatter vinner prisen. Jeg peker i denne forbindelse på at når NRK regelmessig deltar i konkurransene, må dette ses som et uttrykk for at man regner med at også norske hørespill kan komme i betraktning.” (Rt. 1979 s. 484)

Konklusjonen ble altså at formålet med Prix Italia i hovedsak var å fremme ting som kringkastingsselskapene hadde praktisk nytte av i sin virksomhet. At førstvoterende trekker fram dette, betyr at han nok mente Prix Italias karakter av å være ærespris var underordnet eller fraværende. Han fremholdt riktignok at de verkene som var med i konkurransen holdt et høyt nivå.

Videre fremholdt førstvoterende at han mente det var såpass stor sannsynlighet for at en norsk forfatter skulle vinne prisen, at den ikke kunne anses som en upåregnelig følge av arbeid eller virksomhet. Dette er et moment som taler for at det foreligger tilstrekkelig tilknytning, og at inntekten derfor faller innenfor skatteplikt.

Konklusjonen var at skatteplikt forelå, da prisen hadde tilstrekkelig tilknytning til forfatterens virksomhet.

ABC 2002 s. 799 nevner at også Dagbladets lyrikkpris har vært skattlagt. ABC sier ikke noe nærmere om forholdene rundt denne prisen.

I Utv. 1997 s. 678 er det inntatt en forhåndsuttalelse fra Oslo ligningskontor. En jusstudent skrev en avhandling i forbindelse med studiene. Etter at studiene var avsluttet, ønsket han å få publisert avhandlingen. Før dette kunne skje, måtte han foreta en viss bearbeidelse av avhandlingen. Han fikk kontorplass og utstyr av Universitetet, og et stipend på kr 30 000 fra Justisdepartementet. Stipendet var begrunnet med at avhandlingen hadde generell samfunnsmessig interesse. Det var ikke noe ansettelsesforhold mellom noen av partene. Ligningskontoret kom til at stipendet likevel var en skattepliktig fordel og uttalte:

”Ligningskontoret la i denne vurderingen vekt på at skattyter hadde fast arbeidsplass, et konkret prosjekt å arbeide med, departementets kontroll med stipendets benyttelse og at stipendiets størrelse var tilstrekkelig til å dekke alminnelige leveomkostninger i den perioden bearbeidingen pågikk.

På denne bakgrunn fant kontoret at stipendiet måtte anses som skattepliktig fordel vunnet ved arbeid etter § 42 første ledd.” (Utv. 1997 s. 679)

Men det fins tilfeller der tilstrekkelig tilknytning etter sktl. § 5-1, 1. ledd ikke foreligger for forfatterinntekter. Sktl. § 5-15 om skattefrie arbeidsinntekter gjør en rekke unntak fra hovedregelen om skatteplikt. Av spesiell interesse for forfatteres del er sktl § 5-15, 1. ledd (j) nr. 1-3. Der et følgende inntekter utenfor tjenesteforhold listet opp som ikke-skattepliktig inntekt:

*”1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende”*

Bestemmelsene er en videreføring av tilsvarende bestemmelser i sktl. av 1911, se Ot. prp. nr 86 1997-98 s. 53 til 54 om dette.

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget vil ikke volde tvil, dette er ikke inntekt som faller inn under området for skatteplikt ifølge loven. Vitenskapelige hedersgaver og belønninger er bare aktuelt for vitenskapelige verk og lignende, dette er derfor ikke en unntaksregel for forfattere generelt. Det kan ikke trekkes analogier fra denne bestemmelsen til forfattervirksomhet generelt. Det var det syn Høyesterett hadde i Rt. 1974 s. 976, se ovenfor.

Når det gjelder bestemmelsen i sktl. § 5-15, 1. ledd (j) om unntak for statlige, fylkeskommunale og kommunale kultur- og ærespriser, så rekker dette videre enn den praksis rundt ærespriser som er nevnt ovenfor. Det kan tenkes at enkelte av prisene fra stat, kommune eller fylkeskommune skulle kunne regnes som ærespriser i den forstand som er nevnt i høyesterettsdommene om tilknytningskravet. I disse tilfellene trenger man da ikke gå veien om rettspraksis for å konstatere at de faller utenfor området for skatteplikt.

Det kan oppstå tvil der priser som nevnt i sktl. § 5-15, 1. ledd (j), er gitt av offentlige aktører i samarbeid med private. Dessuten kan det oppstå en konflikt mellom denne regelen og praksisen rundt priskonkurranser. Disse problemstillingene er tatt opp i et brev fra Finansdepartementet, inntatt i Utv. 1991 s. 238. Der heter det blant annet:

"Skattelovens begrep "kommunal æres- eller kulturpris" kan også anses å omfatte pris med et konkurransepreg, for eksempel pris ved en kommunal romankonkurranse som ledd i kommunens kulturpolitikk. Det hindrer heller ikke skattefrihet at kommunen får litterær bistand fra bransjehold, for eksempel fra et forlag ved gjennomføringen av en slik romankonkurranse. Men det må kreves at kommunale organer på fritt grunnlag treffer den endelige beslutning om pristildeling og prisvinnere.

I utgangspunktet må det også kreves at prismidlene skaffes til veie ved kommunalt bevilgningsvedtak. Etter omstendighetene bør det likevel kunne godtas at gavemidler fra bank eller annen institusjon i kommunene utdeles skattefritt som kommunal pris, når det er kommunen som har skaffet gavemidlene og rår over dem gjennom utdelingen. Forutsetningen må da være at giveren trer i bakgrunnen ved utdelingen. Dersom gaven er gitt på vanlige sponsovilkår, dvs. at det forutsettes en reklameeffekt for givere som

grunnlag for fradragsrett for sponsormidlene i giverens inntekt, kan utdeling ved kommunalt organ ikke være tilstrekkelig til å anse prisen som kommunal og dermed skattefri. ”

Denne uttalelsen fra Finansdepartementet er bindende som instruks for saksbehandlingen i ligningsvesenet. Vi ser altså at Finansdepartementet er av den oppfatning at en viss medvirkning fra private kan godtas i forbindelse med priser som faller inn under unntaksregelen i sktl. § 5-15, 1. ledd bokstav j nr. 2. Men de private aktørene må være i bakgrunnen, og det må være kommunen som treffer den endelige avgjørelsen om å dele ut prisen. Økonomisk støtte fra private til slike priser må ikke ha karakter av reklame eller sponsorvirksomhet, og de private aktørene må heller ikke være innrømmet fradrag for utgiftene sine. En reklamemessig side ved slike priser har vært et moment som ble ansett å tale for skatteplikt i høyesterettsdommene om ærespriser. Også det at utgiftene var ført til fradrag av prisgiver, er et moment som ble ansett å trekke i retning av skatteplikt i Rt. 1958 s. 583.

Videre når det gjelder slike priser som faller utenfor skatteplikt etter sktl. § 5-15, 1. ledd bokstav j nr. 2, uttaler Finansdepartementet at det er av den oppfatning at de er skattefrie selv om de er vunnet i priskonkurranser. I Rt. 1979 s. 481 ble det nevnt at priser vunnet i priskonkurranser i praksis stort sett var ansett som skattepliktige. Denne praksisen må etter Finansdepartementets oppfatning altså vike for regelen i sktl. § 5-15, 1. ledd bokstav j nr. 2, når en pris faller inn under denne lovregelen.

Ellers når det gjelder priser og tilknytningskravet, finner en noe av interesse hos Kvisli. Han nevner konkret en rekke priser som han mener ikke er skattepliktig inntekt, eller som med andre ord mangler tilstrekkelig tilknytning til arbeid. Kvisli sier om dette:

”En Nobelpris kan ikke regnes som skattepliktig inntekt selv om den, slik tilfellet bl.a. er med litteraturprisen, kommer som en påskjønnelse for det mottakeren har prestert innenfor sitt yrke. Den ærespris forfatteren Tarjei Vesås fikk fra Venezia for noen år siden kunne heller ikke presses inn under ”og lignende”. Nobels fredspris er, i allfall som regel, påskjønnelse for ikke ervervsmessig virksomhet og faller klart utenfor

området for skatteplikt. Det samme gjelder for den Stalinpris som en norsk pastor mottok for en del år siden.” (Kvisli s. 24).

Kvisli var ikke bare skattejuridisk forfatter, men også ekspedisjonssjef i Finansdepartementet. En kan spørre om ikke uttalelsene hans mer har karakter av beskrivelser av Finansdepartementets praksis, enn ren juridisk teori. Dette må en ha i mente ved den videre behandling av stoffet.

Nobelprisen faller ifølge Kvisli utenfor området for skatteplikt, uansett prisens tilknytning til arbeid. En Nobelpris i litteratur kan generelt sies å ha en sammenheng med en forfatters virke. Kvisli gir ikke noen nærmere begrunnelse for hvorfor Nobelprisen (for innsats innen et fagfelt), ikke er skattepliktig. Han er imidlertid relativt bestemt på at denne prisen ikke skal regnes som skattepliktig inntekt. Jeg tolker dette som en uttalelse om hvordan oppfatningen i praksis faktisk var på den tiden. Videre nevner Kvisli en ”ærespris” som forfatteren Tarjei Vesås hadde fått fra Venezia i 1951, noen år før utgivelsen av boken (1963). Grunnen til at denne ikke ble beskattet, var ifølge Kvisli at den ikke kunne presses inn under ordlyden ”og lignende”. Dette sikter til bestemmelsen som gav lovhjemmel for beskatning av ”*tantieme, gratiale og lignende*” i forbindelse med arbeid. Avgjørende i dette tilfellet var altså, slik jeg forstår Kvisli, at prisen ikke var omfattet av ordlyden. – Jeg velger å tolke dette dithen at man så det slik, at tilknytning til noen relevant inntektskilde ikke forelå. Videre sier Kvisli at Stalinprisen faller utenfor det som er ervervsmessig virksomhet. Det siste er vel ikke så relevant for forfatteres del, men en forfatter kan få Nobels fredspris. At Nobelprisen i litteratur og Veneziaprisen ikke var ansett skattepliktige i praksis, er dessuten forutsatt i de ovennevnte høyesterettsdommene. De ovennevnte dommene nevner også at Nordisk Råds litteraturpris ikke har vært skattlagt.

Anders Jahres kulturpris er en pris som ikke bare forfattere kan få. Prisen deles ut av Anders Jahres Humanitære Stiftelse. Prisen skal etter § 6 i Statutter for Anders Jahres Humanitære Stiftelse

”...være en æresbelønning til norske eller utenlandske personer eller institusjoner som har gjort en fremragende innsats fortrinnsvis for norsk kulturliv.”

Prisen kan altså deles ut til personer innen kulturlivet nasjonalt og internasjonalt. Den må ikke forveksles med den prisen som Anders Jahres Fond til vitenskapens fremme deler ut. Denne går kun til medisinsk og juridisk forskning, fortrinnsvis ved UIO, samt forskning innen kjemi og skipsbygging ved NTNU.

Kulturprisen er ifølge en uttalelse fra Finansdepartementet ikke gjenstand for skatteplikt. I denne forbindelse har Finansdepartementet uttalt følgende:

”Etter de opplysninger som foreligger, særlig om foreløpig reglement for utdeling av prisen, har departementet kommet til at prisen normalt ikke er å anse som skattepliktig etter skatteloven § 42.

Departementet legger vekt på at prisen henger meget høyt og deles ut innen en meget vid krets av personer som representerer et særlig bredt kulturspekter. Prisen kan da normalt ikke anses som påregnelig for den enkelte prisvinner, selv om han/hun vinner prisen for innsats på eget yrkesområde.” (Utv. 1990 s. 811)

At det er vanskelig å få prisen, trekker i retning av at denne prisen har karakter av ærespris, som i praksis har vært antatt å ikke ha tilknytning til arbeid eller virksomhet. At prisen heller ikke ansees som en påregnelig følge av arbeid eller virksomhet, er et annet moment som trekker sterkt i retning av at tilknytning og skatteplikt ikke foreligger.

I denne sammenheng må det nevnes en sak for Overligningsnemnda i Oslo inntatt i Utv. 1991 s. 430. Skattyter var ansatt i en kulturinstitusjon og samtidig utøvende kunstner. Den aktuelle kulturinstitusjonen fikk betydelig støtte fra et legat. Det samme legatet ga skattyter en kulturpris. Problemstillingen som oppstod, var om det var så nær sammenheng mellom skattyters arbeid og kulturprisen, at det forelå skatteplikt. Ligningskontoret var av den oppfatning at det var skattepliktig inntekt. Men overligningsnemnda var av den motsatte oppfatning. Det er ikke opplyst hva slags utøvende kunstner vedkommende var. Men siden forfatteres forhold behandles ganske likt med andre kunstneres forhold i for eksempel ABC, antas saken å ha interesse i denne sammenheng. Forholdet illustrerer at det kan oppstå komplikasjoner når forholdene er mindre klare enn det sedvanlige forhold mellom arbeidsgiver og

arbeidstaker. Det er nemlig ikke uvanlig å ha mer enn en jobb for utøvende kunstner, herunder forfattere.

ABC 2002 s. 799, har en liste med priser som ikke er skattepliktige. I tillegg til de ovennevnte ikke skattepliktige priser, er Forfatterforeningens ytringsfrihetspris og Den Nordiske Juristprisen nevnt som priser som ikke har vært skattlagt.

I tillegg er det uttalt om priser i amatørkonkurranser at disse ikke er skattepliktige i Utv. 1980 s. 322.

Zimmer har følgende synspunkter rundt praksisen med litteraturpriser som kan være interessante i denne sammenheng:

”Dommene – særlig Vesaas- og Havrevolddommene – stiller temmelig små krav til sammenheng mellom ervervet fordel og utført arbeid/virksomhet; for den enkelte forfatter må muligheten for å få prisen normalt ha fortonet seg som nokså liten. I praksis har man imidlertid ikke skattlagt for eksempel Nobelprisen eller Nordisk Råds litteraturpris (se opplysningene i Rt. 1974 s. 976 på s. 979). Dette synes å bygge på at for priser der karakteren av hedersbevisning er særlig sterkt fremtredende, er sammenhengen for svak. Det synes også å ha betydning om prisen er gitt for et enkelt verk eller for et forfatterskap mer generelt. Det fremgår av premissene i dommene at det ikke har vært hensikten å fravike denne praksis. Men det må erkjennes at grensen mellom Nordisk Råds litteraturpris og Prix Italia er temmelig hårfin, og det kan spørres om ikke Høyesteretts praksis er strengere enn rimelig.” (Zimmer s. 145- 146).

Etter Zimmers oppfatning er praksis altså streng, og han trekker bla. fram at sannsynligheten for at forfatterne skulle få prisene i de sakene som forelå i Rt. 1974 s. 976 og Rt. 1979 s. 481 fra forfatternes synsvinkel må ha vært liten, altså at de skattlagte priser i disse tilfellene må ha fremstått som relativt upåregnelige følger av forfattervirksomheten for skattyterne. Videre er det Zimmers oppfatning at karakteren av hedersbevisning, og om prisen er gitt for et forfatterskap generelt, er momenter som er verdt å trekke fram. Begge de sistnevnte momenter taler mot tilknytning. Zimmer mener også at lite skiller mellom Nordisk Råds pris og Prix Italia. I denne forbindelse

går ikke Zimmer nærmere inn på Prix Italias karakter av å være en priskonkurranse, et moment som ble trukket fram i Rt. 1979 s. 481.

En ser altså at grensen mellom det som er skattepliktig inntekt, og det som ikke er det, enkelte ganger kan være hårfin. Når det gjelder forfatterprisene, er det ikke bare selve prisens prestisje som nok er avgjørende for om disse er fordel vunnet ved arbeid. Selve prosessen som leder fram til prisen kan ha vel så mye betydning for om prisen regnes som skattepliktig inntekt eller ikke. Hvis prosessen fram til vunnet pris taler for at tilknytning til arbeid foreligger, vil nok neppe selv en meget prestisjetung pris bli regnet som en skattefri ærespris. Det er en vurdering av forskjellige momenter som taler for eller mot tilknytning som er avgjørende for om en inntekt er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1, 1. ledd.

2.5 Tilordningsspørsmål

Tilordningsspørsmål er de problemer som oppstår der en forfatterinntekt skal plasseres i forhold til skattesubjektet. Det kan være snakk om tilordning mellom flere forskjellige personer, eller det kan gjelde hvor i den enkelte skattyters forhold en inntekt skal plasseres. Dette volder generelt ikke store problemer. For eksempel der en forfatter mottar royalti i et vanlig forhold mellom forlag og forfatter, vil ikke denne problemstillingen komme opp. Ifølge Zimmers vil problemstillingene generelt i skatteretten først komme på spissen i særlige tilfeller:

”Men hvor der er et interessefellesskap mellom to eller flere skattesubjekter, kan de – sett under ett – ha interesse i å overføre inntekt til et annet subjekt...” (Zimmer s. 147)

For forfatteres del er denne problemstillingen interessant i en rekke forbindelser. Dels der en forfatter vil søkes tilordnet en inntekt hos et AS, og dels der inntekten søkes tilordnet andre innen familien. Men problemstillingen er ikke begrenset til disse to typene av tilfeller. Disse problemstillingene har nær sammenheng med lovregler i sktl. kap. 2. Problemstillingene rundt tilordning generelt er i skatterettslig teori behandlet av

bla. Zimmer, se s. 147 flg. Risanger skriver også litt om tilordning i sitt hefte på s. 13 flg.

Der det er snakk om å overføre inntekter til andre i familien, behandles forfattere relativt likt med andre i skatteretten. Her finnes det en del lovhjemler i sktl. kap. 2. Særlig sktl. §§ 2-10 til 2-16 kan være av interesse i denne sammenheng. Zimmer behandler temaet kort på s. 147. ABC behandler relaterte temaer på s. 131 flg. og s. 320 flg.

I noen tilfeller er det aktuelt for en forfatter å søke tilordnet inntekter som er tjent ved egen personlig innsats, til et AS. Enten er det snakk om et eksisterende AS, eller et AS opprettet for formålet. Det kan være flere grunner til at en forfatter oppretter et AS. En bakgrunn for dette kan være at forfatteren ønsker å overføre lønns- eller næringsinntekter til selskapet. Hvis dette er gjort for å oppnå skattemessige fordeler, snakker vi om et såkalt lønsmottakerselskap. En forfatter som driver en betydelig virksomhet med for eksempel eget forlag, foredragsvirksomhet og kursvirksomhet med videre, vil nok kunne tilordne en stor del av sine inntekter til et slikt selskap. Imidlertid vil forfatterinntekter som har karakter av lønnsinntekter, vanskelig kunne tilordnes til et slikt selskap. Zimmer skriver generelt om dette på s 148:

”Ytterpunktene er klare nok: Den som driver typisk virksomhet, med ansatte, driftsmidler, en rekke oppdragsgivere osv., kan utvilsomt drive sin virksomhet i (heleid) aksjeselskaps form og kreve inntekten tilordnet selskapet ved ligningen. Dette må gjelde også om selskapsdannelsen helt overveiende skulle være skattemessig motivert.”

Når det gjelder å henvise en inntekt til et eget AS, kan det komme på tale å foreta gjennomskjæring fra ligningsmyndighetenes side. Særlig der forholdene fremtrer slik at disposisjonene virker skattemessig motiverte. Men også der forholdene virker noe kunstige, vil slike selskaper kunne godtas, der for eksempel ansvarsbegrensingsregler mv. er så viktig for skattyter at dette gjør det uaktuelt for ligningsmyndighetene å gjøre omgåelsesbetraktninger gjeldende. Forfatteres lønnsinntekter kan ikke overføres til et eget AS. Zimmer skriver om problemstillingen slik den fremtrer i generell skatterett på s. 148 flg. :

”...kan neppe en vanlig lønsmottaker kreve at hans heleide aksjeselskap skal lignedes for hans lønnsinntekt, selv om han måtte ha instruert arbeidsgiveren om å utbetale lønnen til selskapet. Formodentlig er allerede en formell betraktning avgjørende: Det er arbeidstakeren (som fysisk subjekt) som har krav på lønnen, og etter rgl. Ikrl. §12 jfr. dekl. § 2-5 kan uforfalt krav på arbeidslønn ikke overdras.”

Imidlertid er forfattere i en mellomstilling. Vanligvis har de ikke lønnsinntekter men er i hovedregelen næringsdrivende og ikke sjelden oppdragstakere. Inntektene opparbeides med en stor grad av personlig innsats, og forfattere benytter sjelden omfattende driftsmidler i sin virksomhet. I tillegg til at forfattere gjerne har få medkontrahenter, og at de som regel bare løper en beskjeden økonomisk risiko, trekker dette i retning av at det kan være vanskelig å få tilordnet forfatterinntekter til et eget AS. Problemstillingen generelt sett er behandlet på s. 149 hos Zimmer, han trekker spesielt fram underrettspraksis, for eksempel lagmansrettsdom i Rt. 1994 s. 1064 som viktig.

Der inntekten er tilordnet til et AS, kan det også være aktuelt å tilordne en del av inntekten til andre parter enn egen person eller familie. Dersom flere driver forfattervirksomhet sammen, skal overskuddet fordeles i henhold til de selskapsrettslige forhold, se sktl. § 10-41. Men dette er ikke vanlig for forfattere.

3 Fradrag

3.1 Innledning

Generelle skatterettslige forhold forutsettes kjent. Fradrag har stort sett sin begrunnelse i det såkalte skatteevneprinsippet, noe for eksempel Zimmer beskriver på s. 165 sammen med en rekke andre generelle forhold rundt fradrag. Fradrag er i skatteloven hjemles i sktl. kap. 6, hovedregelen for alle paragrafene frem til sktl. § 6-32 står i sktl. § 6-1, 1. ledd. Dette er de fradragene som har sin begrunnelse i skatteevneprinsippet. Men det finnes også fradrag som ikke har noen direkte begrunnelse i ovennevnte forhold, for eksempel særfradrag. I tillegg er det noen regler om fradrag i FSFIN kap. 16 og enkelte regler i ssv. kap. 7.

For å få fradrag i skattepliktig inntekt generelt er det etter sktl. § 6-1 to krav som må være oppfylt, disse kravene er i teorien kalt oppofrelseskravet og tilknytningskravet, se for eksempel Zimmer s. 169- 171. Disse kravene og forfatterinntekter vil bli beskrevet nærmere i etterfølgende avsnitt.

Når det gjelder fradrag etter sktl. §§ 6-1 til 6-32, er det viktig å huske på at disse bare gis i skattepliktig inntekt. Dette fremgår av sktl. § 6-1, 1. ledd;

”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” (sktl. § 6-1, 1. ledd)

Det gis altså ikke fradrag i skattepliktig inntekt hvis inntekten disse er knyttet til ikke er skattepliktig. For eksempel vil det ikke gis fradrag i forbindelse med inntekter fra ikke-økonomiske aktiviteter. For forfattere er kunstnerlønn fra Stortinget, skattefrie ærespriser m.v. skattefrie inntekter som det ikke gis fradrag i. Skatteplikt for ulike forfatterinntekter er nærmere beskrevet i kapittelet om inntekt over.

Problematikken rundt ikke-økonomiske aktiviteter er dessuten en del av generell skatterett som kan være aktuelt for en del forfattere. Men siden reglene er tilsvarende de

som gjelder i generell skatterett, skal jeg ikke komme nærmere inn på dette. Se for øvrig Risanger s. 17 og ABC 2002 s. 610 og 680.

Minstefradrag er noe jeg heller ikke skal gå dypt inn på. Her blir forfattere behandlet så å si likt med alle andre. En problemstilling må imidlertid nevnes. I sktl. § 6-31 heter det følgende;

”Minstefradrag i vederlag fra forlegger til forfatter og oversetter gis bare når vederlaget er beregnet på annen måte enn etter salg (royalty).” (Sktl. § 6-31, 2.ledd)

Minstefradraget kan bare gjøres i visse inntekter, som er listet opp i sktl. § 6-31, 1. ledd. Det som fremgår av ordlyden i sktl. § 6-31, 2. ledd er at det ikke kan gjøres minstefradrag i royaltyinntekt beregnet etter salg. Dette regnes gjerne enten som arbeidsinntekt i næring, arbeidsinntekt i oppdragstakerforhold og unntaksvis som kapitalinntekt i næring, eventuelt. kapitalinntekt. De to sistnevnte inntektsformene er ikke omfattet av sktl. § 6-31. Det betyr altså at en forfatter som får utbetalt engangsvederlag, kan gjøre minstefradrag i denne inntekten. Hvis en forfatter får utbetalt minimumshonorar, og salget av bøker ikke helt dekker dette, kan det kanskje gjøres minstefradrag i den overskytende inntekten. Men honorar beregnet etter salg kan det ikke gjøres minstefradrag i, uansett om de regnes som arbeidsinntekter eller arbeidsinntekt i virksomhet. I forbindelse med tidfesting har enkelte ligningskontor periodisert minimumshonorar til utbetalingstidspunktet, se under om tidfesting. Det kan eventuelt tale for at en kan få minstefradrag i minimumshonorar. Men en bør nok være forsiktig med å legge vekt på dette i denne sammenheng. Ellers er det helt klart at en forfatter som har vanlig lønnsinntekt, kan få minstefradrag i denne inntekten uten å påberope seg denne spesielle bestemmelsen. Litt spesielt for forfattere er det imidlertid at det kan gjøres minstefradrag i enkelte inntekter som regnes som virksomhetsinntekter. Dette er regler som tidligere fantes i Forskrift av 24. november 1972 om minstefradrag i godtgjørelse til forfattere av artikler mv. og Forskrift av 16. november 1979 om minstefradrag i vederlag fra forelegger til forfatter og oversetter. I forarbeidene gis følgende begrunnelse for disse særreglene som kom inn i skatteloven av 1999;

”Begrunnelsen for at det gis minstefradrag også i annen inntekt enn lønn er blant annet at visse inntekter kommer i en mellomstilling mellom lønn og virksomhetsinntekt, og at det for slike inntekter ikke er rimelig eller hensiktsmessig å avskjære adgangen til å benytte minstefradrag. ”(Ot. prp. nr. 86 1997-98 s. 57- 58)

Visse forfatterinntekter faller med andre ord mer eller mindre mellom to stoler i inntektskategoriene, og derfor gis det minstefradrag i visse virksomhetsinntekter av rimelighetsgrunner.

Ingen av de teoretiske fremstillingene som er benyttet i forbindelse med denne oppgaven, går nærmere inn på problemstillingen rundt minstefradrag i enkelte virksomhetsinntekter forfattere kan ha. Men Risanger hevder under overskriften *”Minstefradrag”* (Risanger s. 21) følgende om temaet;

”Denne posten berører ikke næringsinntekt eller kapitalinntekt i det hele tatt.”
(Risanger s. 21).

Dette er nok en halv sannhet. Selv om rene kapitalinntekter nok faller utenfor, og en del av de virksomhetsinntektene som vil gå inn under begrepet *”næringsinntekt”* som Risanger benytter, også faller utenfor, så vil det kunne gjøres minstefradrag i enkelte virksomhetsinntekter forfattere har. Dette fremgår av min tidligere redegjørelse for lovreglene rundt minstefradrag og forfattere. Risangers synspunkter stemmer således ikke helt med den regel en vanlig tolkning av lovens ordlyd og forarbeider vil gi oss.

Et moment som også må nevnes innledningsvis, er frilansere og fradrag. Disse har lønnsinntekter utenfor faste tjenesteforhold. Ifølge Risanger på s. 16, har de i praksis vanskeligere for å få godtatt fradrag enn folk som driver virksomhet. Dette er bare Risangers oppfatning av praksis, jeg har ikke noe mer å bygge på i denne sammenheng.

3.2 Spesielle problemstillinger rundt oppofrelseskravet

I generell skatterettslig teori er det utledet av lovteksten i sktl. § 6-1, 1. ledd, 1. pkt at *”oppofrelse av en fordel”* må ha funnet sted for at skattyter skal ha rett til fradrag (Zimmer s. 169). Dette er ett av to krav. Det generelle rundt dette skal ikke behandles nærmere. En problemstilling som derimot gjelder forfattere mer spesielt, er de rettslige forholdene rundt immaterielle rettigheter og fradrag.

Etter sktl. § 6-1, 1. ledd jf. sktl. § 6-10, 1. og 3. ledd kan det kreves fradrag for avskrivninger på immaterielle rettigheter. I sktl. § 6-10, 3. ledd heter det nærmere om slikt fradrag;

”Fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi gis bare hvis verdifallet er åpenbart. Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves i samsvar med § 14-50.” (sktl. § 6-10, 3. ledd)

Det kan nok være vanskelig å dokumentere et åpenbart verdifall på immaterielle rettigheter i mange tilfeller. Derimot har forfatteres immaterielle rettigheter til åndsverk en begrenset varighet på etter åndsverksloven § 40. Det vil være lett å fastslå at den immaterielle rettigheten er blitt verdiløs når tidsfristen er ute i hvert fall. Men siden fristen først begynner å løpe etter opphavsmannens død, kan det spørres om rettighetene taper seg i verdi mens de er på vedkommendes hånd. Se nedenfor om arvinger. Det kan også tenkes at rettighetene vil kunne avskrives etter sktl. § 14-50. ABC 2002 s. 297 nevner spesielt *”rett etter åndsverksloven”* som tidsbegrenset rettighet som kan avskrives. Men det kan tenkes problemer med å anslå verdien av åndsverket i slike tilfeller også. Verken Zimmer eller Risanger nevner slike fradrag på forfatterens hånd. Zimmer nevner riktignok en beslektet problemstilling på forlagets hånd på s. 185. Siden ingen av de to forfatterne beskriver slike fradrag, kan det tyde på at kostnaden ikke blir ansett som oppofret i praksis. Forklaringen kan imidlertid også være at det kanskje ikke er så vanlig å avskrive slike tap.

3.3 Litt rundt tilknytningskravet og forfatterinntekter

Tilknytningskravet er det andre av to krav man kan lese ut av lovteksten i sktl. § 6-1, 1. ledd. Både oppofrelseskravet og tilknytningskravet må være oppfylt for at man skal kunne få fradrag. I generell skatterettslig teori er tilknytningskravet beskrevet av Zimmer fra s. 188 og utover. Her skal bare spesielle problemstillinger rundt beskatning av forfatterinntekter behandles. Jeg vil ikke gå inn på alle de kravene som stilles for at tilknytning skal foreligge generelt. Jeg vil bare kort se på noen tilfeller der tilknytning til forfatterinntekt ansees å foreligge. Det skal her ikke skrives om fradrag som forfattere får i likhet med alle andre skattytere, men fokuseres på fradrag som er mer spesielle for forfattere.

Generelt regnes faglitteratur som en kostnad som kan ha tilknytning til skattepliktig inntekt etter sktl. § 6-1, 1. ledd. Faglitteratur kan være bøker, tidsskrifter osv. som en skattyter har behov for i sin inntektsskapende aktivitet. Spesielt for forfattere er imidlertid at også skjønnlitteratur kan regnes som faglitteratur ifølge ABC 2002 s. 613. Ifølge ABC 2002 s. 367 gis det vanligvis ikke fradrag for kjøp av skjønnlitteratur. Forfatterne er en gruppe skattytere som det her gjøres et unntak for.

Frdrag for forfatteres reiseutgifter har vært gjenstand for domstolsbehandling. Reiseutgifter er generelt et stridstema når det gjelder fradrag, da de ofte kan sies å dekke mer enn ett formål, både private formål og formål knyttet til inntektsskapende aktiviteter. Vi snakker her om reiser som er faller inn under sktl. § 6-13 og ikke reiser mellom hjem og arbeidssted, som faller inn under sktl. § 6-44. Ved de sistnevnte typer reiser behandles forfattere likt med alle andre, og det er ikke grunn til å gå nærmere inn på dette. Den sistnevnte problemstillingen er behandlet av Zimmer og i ABC.

Av og til får forfattere skattefrie stipend bl.a. i forbindelse med bibliotekvederlag som staten utbetaler til kunstnerorganisasjonene. Disse har til hensikt å dekke reisekostnader. Reisene har ofte ikke direkte tilknytning til opparbeidelse av skattepliktig inntekt, og da vil det ikke være adgang til å få fradrag i denne forbindelse.

I en dom fra en lavere rettsinstans inntatt i Utv. 1980 s. 304, var enkelte problemstillinger rundt Jan Erik Volds reiseutgifter oppe. Forfatteren hadde reist jorden rundt i forbindelse med sin diktsamling "Sirkel, Sirkel". Ligningsmyndighetene godtok ikke at forfatteren fullt ut hadde rett til fradrag for reiseutgiftene, men byretten gav ham medhold. Byretten uttalte blant annet følgende:

"Boken synes i altoverveiende grad å være en stedbundet beskrivelse av reisen, samtidig som den omhandler utslag av fremmed kultur og møte med fremmede mennesker og forhold. Etter rettens mening er det slik sammenheng mellom reisen og resultatet av reisen at saksøkeren må gis medhold i at diktene neppe kunne ha vært skrevet hvis ikke reisen var blitt foretatt." (Utv. 1980s. 304)

En annen problemstilling som var oppe, var aspektet av privat adspredelse ved reisen og dettes innvirkning på fradragsretten for kostnadene. Blant annet ble det uttalt:

"Slike følelsesmessige positive kvaliteter vil trolig måtte anses å forekomme i svært mange tilfeller selv om forretningsreisen er strengt yrkesmessig oppsatt – særlig ved yrkesreiser i fremmede land." (Utv. 1980s. 304)

Vi ser altså at dette ikke ble tillagt noen videre betydning når reisen først ble ansett for å ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Ligningsmyndighetene hadde i utgangspunktet foretatt en fordeling av kostnadene, hvor en del av reiseutgiftene hadde vært ansett som ikke fradragsberettiget ut fra at de ble ansett som privatkostnader.

Zimmer behandler denne dommen kort på s. 197. ABC nevner den samme dommen i forbindelse med temaet studiereiser for kunstnere. ABC skriver om studiereiser for kunstnere;

"Kostnader/merkostnader til studiereiser som er foretatt av hensyn til yrkesutøvelsen er fradragsberettiget. Forfattere vil for eksempel ha krav på fradrag for slike kostnader i forbindelse med et konkret arbeid, se URD i Utv. 1980/304. Det innrømmes ikke fradrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon."

Fordeling av reisekostnadene må foretas hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Se for øvrig stikkord "Studiereise/Kongressdeltakelse mv." (ABC 2002 s. 613)

Det er interessant at ABC fremhever at det skal foretas en fordeling av kostnadene, hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Zimmer fremhever at det i den aktuelle dommen var slik at en delvis karakter av privatutgift ikke var av betydning, han skriver følgende om dommen;

"...Men byretten godtok fradrag for det hele og opphevet ligningen...

...At reisen også i tillegg kan ha gitt privat adspredelse, kunne ikke være avgjørende..."(Zimmer s. 197)

Vi ser altså her at oppfatningen av hvorvidt utgifter i forbindelse med slike reiser er fradragsberettiget, varierer mellom ABC, domstolen og Zimmer. Domstolens og Zimmers oppfatning er nok at når en reise først er fradragsberettiget, er den fradragsberettiget i sin helhet. ABC fremholder derimot at det må foretas en fordeling hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Den løsningen en vil komme til i dette spørsmålet, vil altså være forskjellig, alt ettersom om man støtter seg til underrettsdommen, Zimmer eller ABC. Spørsmålet har ikke vært oppe i Høyesterett, og det kan være interessant å se hva som vil veie tyngst. En underrettsdom som Zimmer bygger på, eller ABC som er en instruks til forvaltningen, og som kanskje gir uttrykk for ligningspraksis.

4 Beregning av personinntekt

4.1 Innledning

Personinntekt beregnes etter sktl. §§ 12-1 til 12-20. I tillegg kommer FSFIN §§ 12-2 til 12-20. Dette er hjemmelsgrunnlaget for beregning av personinntekt. Personinntekten brukes som grunnlag for trygdeavgift og toppskatt, jf. sktl. § 12-1 jfr. ssv. § 3-1 og folketrygdløven (heretter kalt ftrl.) § 23-3. Hovedsakelig skal personinntekt fange opp inntekt som er et resultat av personlig innsats og ikke kapitalavkastning. Dessuten gjelder det noe forskjellige avgiftssatser for de forskjellige inntektsgruppene.

Personinntekt er for vanlige lønnstakere et bruttoinntektsbegrep, mens det for virksomhetsutøvere gis visse fradrag. Når en skal se på forhold ved beregningen av personinntekt som er spesielle for forfattere, har det liten hensikt å behandle tilfeller der forfattere stiller likt med alle andre. Dette er for eksempel tilfelle for journalister som er lønnstakere, disse blir behandlet likt med lønnstakere generelt. Inntekter fra royalty er imidlertid et felt hvor beskatningen av forfattere spesielt byr på særegne problemstillinger. Det er naturlig å fokusere på dette når en snakker om beskatning av forfatterinntekt spesielt.

Forfatterpriser og stipender med tilknytning til arbeid eller virksomhet kan også sies å være inntekter som er spesielle for forfattere. Disse vil ikke bli nærmere behandlet, da beregning av personinntekt for slike inntekter ikke avviker fra beregning av personinntekt for atypiske inntekter generelt i skatteretten.

4.2 Royaltyinntekter som personinntekt

Royalty er som tidligere nevnt regnet som både arbeidsinntekt, virksomhetsinntekt og kapitalinntekt i ulike sammenhenger når vi snakker om beregning av alminnelig inntekt. Siden beregning av personinntekt i betydelig utstrekning har sammenheng med

beregning av alminnelig inntekt, kan det være nyttig å gjenta dette innledningsvis. Etter sktl. § 12-2 omfatter personinntekt blant annet:

”...beregnet personinntekt etter §§ 12-10 til 12-17. (sktl. § 12-2 bokstav g)

...fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-10, (sktl. § 12-2 bokstav a)

...godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap, (sktl. § 12-2 bokstav f)”

En forfatter kan for det første være selvstendig næringsdrivende. Da vil inntektene fra royalty inngå i personinntekt etter sktl. § 12-2 jfr. sktl. §§ 12-10 til 12-17. Se spesielt sktl. § 12-10, 1. ledd bokstav a om dette. Dette avhenger selvsagt av i hvilken grad inntektene ansees å være et resultat av arbeide eller virksomhet. Som hovedregel vil nok inntekter fra et forfatterskap være virksomhetsinntekter. Dette er for eksempel antatt i ABC 2002 på side s 609 om kunstnere. Se også over i oppgaven.

For det andre kan forfattere unntaksvis være oppdragstakere, for eksempel frilansere, som har arbeidsinntekter. Etter sktl. § 12-2 bokstav a inngår altså fordeler vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-10 i beregningsgrunnlaget for personinntekt. Etter sktl. § 5-10 bokstav a, som sktl § 12-2 viser til, omfatter slik arbeidsinntekt bla. ”honorar”. Royalty er blant de tingene beregningsgrunnlaget vil omfatte dersom forholdene er slik at honoraret for royalty regnes som et resultat av arbeid. I ABC 2002 s. 783, er det antatt at honorar fra forelegger til forfatter er arbeidsinntekt når dette ikke er beregnet etter salg. Dette i relasjon til beregning av personinntekt.

For det tredje, dersom en forfatter er deltaker i et deltakerlignet selskap og immaterielle rettigheter han har opparbeidet inngår i selskapets aktiva, kan det tenkes at en del av inntektene hans fra selskapet vil inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Det skal altså beregnes personinntekt av personlig innsats i enkelte selskaper etter reglene om personinntekt i generell skatterett.

For det fjerde ansees inntekter fra royalty i enkelte relasjoner som ren kapitalinntekt. Da vil disse inntektene ikke inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt. Inntekter fra royalty blir regnet som kapitalinntekt der de er overdratt til andre enn opphavsmannen. Men i disse tilfellene kan også de immaterielle rettighetene i enkelte tilfeller sies å inngå i erververens virksomhet. I sistnevnte tilfeller vil disse inntektene inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt etter de generelle reglene i sktl.

Selv om inntekter fra royalty som hovedregel regnes som virksomhetsinntekter på opphavsmannens hånd, kan de i enkelte tilfeller regnes som kapitalinntekter. Dette gjelder dersom opphavsmannen blir ansett å være i en rettighetssituasjon i stedet for eksempelvis i en arbeidssituasjon. Men også her må en ta forbehold om at de immaterielle rettigheten kan bli ansett for å inngå i opphavsmannens virksomhet. Se for øvrig over i oppgaven om når royaltyinntekter regnes som kapitalinntekter.

4.3 Spesielle forhold ved royalty

Det fins tilfeller der forfatterinntekter har innvirkning på personinntekt etter sktl. § 12-2. Uten å gå for mye inn på beregning av personinntekt generelt, bør en blant annet ta med visse forhold som er spesielt for forfattere i forbindelse med aktivitetskravet i sktl. § 12-10, beregning av personinntekt etter § 12-12 og begrensningsreglene i sktl. § 12-17.

Sktl. § 12-10, 1. ledd har for det første krav til personlig innsats i virksomheten, for at dennes inntekter skal bli gjenstand for beregning av personinntekt. Dette kravet er nærmere spesifisert i FSFIN § 12-10-2. Bestemmelsen oppstiller flere krav, i denne sammenheng skal jeg se nærmere på en del av det såkalte 300-timerskravet i FSFIN § 12-10-2, 3. ledd:

”Vilkåret om minst 300- timers arbeidsinnsats gjelder ikke i foretak som nevnt i § 12-17-1. Vilkåret om minst 300 timers gjelder heller ikke i foretak med virksomhet som har vesentlige likhetstrekk med skattyters lønnede yrke.”

Forfattere er blant de grupper som er listet opp i FSFIN § 12-17-1. ABC 2002 s. 767 sier videre at 300-timerskravet ikke gjelder for såkalt liberal virksomhet. ABC har her et 40-timerskrav for at det skal bli ansett å foreligge tilstrekkelig aktivitet.

Det er vanlig at forfattere har annet arbeid ved siden av sitt virke som forfatter. Dette kan i enkelte tilfeller føre til at inntekter i en beskjedne virksomhet ved siden av annet lønnet arbeide likevel inngår i beregningsgrunnlaget for personinntekt selv om hovedregelen i sktl. § 12-10, 1.ledd jf. FSFIN § 12-10-2, ikke skulle tilsi dette. Inn tatt i Utv. 2002 s. 915 er en sak fra Ligningsnemnda i Bergen. Saken gjaldt en lærer som hadde forfattet en lærebok på fritiden. Saken ble behandlet etter reglene i Delingsforskriften § 2-5, altså etter 300-timersregelen. Nemnda trakk fram en del momenter som generelt etter 300-timersregelen talte for at inntektene skulle inngå i beregning av personinntekt. Videre heter det i Utv. 2002 s.915:

”...For øvrig var det også nemndas oppfatning at det ikke var uvesentlige likhetstrekk mellom skattyters virksomhet som lærebokforfatter og stillingen som lærer. I denne forbindelse ble det lagt vekt på at både næringsvirksomheten og stillingen som ansatt besto av formidling av kunnskap, og at skattyter i forbindelse med forfattervirksomheten ville dra nytte av sin fagutdanning som lærer samt sin erfaring fra dette yrke....”

Som vi ser vil personer som driver beskjedne forfattervirksomhet ved siden av ikke-liberale yrker, kunne bli vurdert etter den generelle 300-timersregelen. Dersom virksomheten har en tilknytning til deltidsforfatterens primære arbeid eller virksomhet, vil dette kunne være avgjørende for behandlingen av aktivitetskravet etter sktl. § 12-10, 1. ledd jf FSFIN § 12-10-2, 3. ledd.

For det andre, etter sktl. § 12-2 bokstav g, jf. sktl. § 12-10 bokstav c skal et foretaks inntekter være gjenstand for beregning av personinntekt for:

”...aksjonær som deltar aktivt i driften av aksjeselskapet eller allmenaksjeselskapet og alene eller sammen med andre aktive aksjonærer direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av aksjene i selskapet, eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets utbytte.” (sktl. § 12-10, 1. ledd bokstav c).

I et brev av 6. mars 1996 uttalte Finansdepartementet generelt om den problemstillingen som oppstår der en forfatter har aksjer i sitt forlag:

”...Spørsmålet Deres gjelder om et forfatterskap som medfører rett til royalty fra et forlag hvor forfatteren er aksjonær, blir å anse som aktivitet i forlaget etter skatteloven § 58. Forutsetningen er at forfatteren ikke utøver annen aktivitet i forlaget enn den som ligger i at han har levert et manuskript på lik linje med andre forfattere.

Departementer antar at et slikt tilfelle reguleres av forskrift av 8. desember 1995 (Delingsforskriften) § 2-5 tredje ledd. Av denne bestemmelsen fremgår det at tjenesteyting regnes som arbeidsinnsats i det tjenestemottakende foretak bare i den utstrekning det ikke regnes som arbeidsinnsats i det tjenesteytende foretak. Man må normalt legge til grunn at forfatterens arbeidsinnsats er utført i hans forfattervirksomhet. Av dette følger at det i så fall ikke regnes som arbeidsinnsats i forlaget.” (Utv. 1996 s. 1139)

Etter dette må en anta at dersom forfatteren har en virksomhet som leverer ytelser til forlaget på lik linje med andre forfattere som ikke har aksjer, vil ikke foretakets inntekter være omfattet av reglene for beregnet personinntekt.

For det tredje bør det i denne forbindelse omtales forhold rundt royalty som kapitalinntekt, og mulighetene for å trekke fra slike inntekter ved beregningen av personinntekt jf. sktl. § 12-12, 3. ledd. ABC 2002 s. 752 inneholder følgende uttalelse:

”For opphavsmannen skal inntekter av opphavsrett mv. i virksomhet inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt. Dette vil for eksempel være royalty for forfattere og lisensavgifter for patentrettigheter.”

ABC beskriver slike inntekter kun som virksomhetsinntekter. I relasjon til beregning av alminnelig inntekt, som beskrevet over, kan slike inntekter ansees som arbeidsinntekt, virksomhetsinntekt, kapitalinntekt i virksomhet eller ren kapitalinntekt. Det er uklart om ABC bare nevner dette som virksomhetsinntekt fordi disse inntektene i hovedregelen vil være slik inntekt. Dette kan være et uttrykk for at Skattedirektoratet anser disse

inntektene for å være virksomhetsinntekter i relasjon til beregning av personinntekt, uavhengig av hvordan inntektene behandles under beregning av alminnelig inntekt.

Etter sktl. § 12-17, 1. ledd er det for det fjerde et tak på hva som inngår i beregnet personinntekt. Ifølge sistnevnte bestemmelse vil ikke beløp over 16 ganger folketrygdens grunnbeløp (heretter kalt G) inngå i beregnet personinntekt. Riktignok med det unntak at begrensningen ikke gjelder mellom 75 og 134 G dersom inntekten blir så høy. Dette har sin bakgrunn i at det for mange skatteyttere er slik at inntekter over 16 G vanskelig kan sies å ha sin bakgrunn i annet enn kapitalinnsats. Man antar at inntekter over 16 G for mange skattytere ikke har bakgrunn i personlig innsats som personinntekten er ment å fange opp.

Imidlertid kommer forfattere inn under unntaksreglene i sktl. § 12-17, 2. ledd. I denne bestemmelsen heter det følgende:

”Personinntekt fra foretak hvor den eller de aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige forhold eller andre forhold muliggjør en særlig stor foretaksinntekt skal likevel ikke begrenses. Departementet kan i forskrift bestemme at nærmere angitte typer foretak skal omfattes av dette ledd.”

I FSVIN § 12-17-1, 1. ledd er det en opplisting av forskjellige typer foretak som kommer inn under den tidligere nevnte unntaksregel. I denne sammenheng har det interesse at opplistingen omfatter ”skribent- og oversettervirksomhet”, ”kunstnerisk og kulturell virksomhet” og ”utgivelse av egne bøker, aviser og blader”.

Oversetterinntekter er utenfor det denne oppgaven skal behandle, men skribentvirksomhet og utgivelse av egne bøker er ting som er relevante i denne sammenheng. Og forfattervirksomhet faller i hvert fall gjerne inn under ”kunstnerisk og kulturell virksomhet”. Denne opplistingen er gjentatt i ABC 2002 s 774 til 775. Av interesse i denne sammenheng er noen kommentarer i ABC 2002 s 775:

”Selv om det i virksomheten selges formuesgjenstander eller rettigheter, skal det regnes som liberalt yrke hvor slike aktiviteter som nevnt ovenfor utgjør en forholdsvis stor del av omsetningsverdien”.

Dette har stor relevans for forfattere da royaltyinntekt i er utnyttelse av immaterielle rettigheter. Her går det altså frem av Skattedirektoratets instruks til ligningsforvaltningen at salg av immaterielle rettigheter gjerne kan anses som virksomhetsinntekt i denne sammenheng.

Videre sier ABC 2002 s. 775 følgende som har relevans for tolkningen av tidligere nevnte forskrift:

”Videre vil det gjelde skrivning av lærebøker, selv om dette ikke faller inn under skribentvirksomhet i snever forstand.”

Dette er nok bare en presisering, da forskriftens ordlyd gjerne kan tolkes slik at lærebokforfattere er omfattet av den.

Dessuten vil forfattere som er underlagt reglene om beregnet personinntekt, uansett falle inn under regelen i FSFIN § 12-17-1 2. Ledd. Denne er ment å fange opp tilfeller som ikke er listet opp i forskriften.

5 Tidfesting

5.1 Innledning

I det følgende skal jeg se på tidfesting av forfatterinntekter. Jeg vil ikke gå inn på tidfesting generelt. Jeg vil således ikke gå inn på tidfesting av vanlige lønnsinntekter for journalister skribenter og lignende som er fast ansatte. Fokus vil være på problemstillinger rundt tidfesting av royaltyinntekter og fradrag i slike inntekter. Royaltyinntekter kan som kjent være virksomhetsinntekt, arbeidsinntekter og kapitalinntekter i forskjellige sammenhenger. Realisasjon vil ikke bli behandlet. Enkelte forhold rundt personinntekt vil bli nevnt.

Innledningsvis nevnes at en generelt må skille mellom innvinning og tidfesting. Dette gjelder også for forfatters del. Innvinningstidspunktet er det tidspunkt en første gang vurderer om det foreligger skattepliktig inntekt. Tidspunktet for tidfesting er når inntekten faktisk skal beskattes. Zimmer s. 113 behandler innvinning generelt i skatteretten, her beskriver Zimmer overgangen fra inntektsmulighet til aktuell inntekt.

Noen ganger vil innvinningstidspunktet og det tidspunkt inntekten tidfestes til være det samme. Dette kan gjelde journalister, skribenter og andre forfattere som har faste lønnsinntekter. Men opptjening og utbetaling kan også være adskilt. For forfattere som er næringsdrivende og har regnskapsplikt i forskjellige former etter rskl. § 1-2, er dette som regel tilfelle. Her kan regnskapsregler være avgjørende for når inntekten skal tidfestes, jf. sktl. § 14-4. Det er mulig at forfatteren får utbetalt ytelsen mye før inntekten regnes som opptjent etter regnskapsregler. Begrenset regnskapspliktige kan også få ytelsen i hende en tid før denne er aktuell inntekt. Dette er tilfelle etter de generelle regler.

Når det gjelder beregning av personinntekt, kan det for forfatteres del oppstå den situasjon at innvinningstidspunktet kommer etter det tidspunktet inntekten delvis periodiseres til jf. særregelen i sktl. § 14-80.

5.2 Innvinning

Innvinning behandles vanligvis separat fra reglene om tidfesting. Siden temaet ikke er behandlet over, må noe likevel sies om temaet før den videre behandlingen av tidfesting av forfatterinntekter. Generelt i skatteretten må en skille mellom innvinning og tidfesting. Dette gjelder også spesielt for forfatters del. Innvinningstidspunktet er det tidspunkt en første gang vurderer om det foreligger skattepliktig inntekt. Tidspunktet for tidfesting er når inntekten faktisk skal beskattes. Zimmer s. 113 behandler innvinning generelt i skatteretten, her beskriver Zimmer overgangen fra inntektsmulighet til aktuell inntekt. ABC 2002 s. 800 flg. sier også litt generelt om innvinning i forbindelse med realisasjonsbegrepet.

Forfattere er som regel næringsdrivende og har regnskapsplikt i forskjellige former etter rskl. §1-2. Vanligst er det at forfattere har begrenset regnskapsplikt. Det er mulig at forfatteren får utbetalt ytelsen mye før inntekten tidfestes etter regnskapsprinsippet eller realisasjonsprinsippet. ABC 2002 s. 801 sier dette om realisasjon som innvinningsform:

”Inngåelse av en forlagsavtale ble ansett som realisasjon av opphavsretten...”

ABC 2002 viser her til en høyesterettsdom i Rt. 1956 s. 1033. Det foreligger en inntektsmulighet når man inngår en forlagsavtale. Men inntekten er fremdeles på innvinningsstadiet

For enkelte vil innvinningstidspunktet og det tidspunkt inntekten tidfestes til være det samme. Typisk vil dette gjelde journalister, skribenter og andre forfattere som kan ha vanlige faste lønnsinntekter.

Når det gjelder beregning av personinntekt, kan det for forfatteres del oppstå den situasjon at innvinningstidspunktet oppstår etter det tidspunktet inntekten delvis periodiseres til jf. særregelen i sktl. § 14-80.

5.3 Tidfesting av royaltyinntekter

Forfattere er som regel selvstendig næringsdrivende. Skattedirektoratet forutsetter dette i ABC 2002 s. 609. Etter sktl. § 14-4, 1. ledd, er det to forskjellige tidfestingsregler som gjelder for regnskapspliktige næringsdrivende. For de med regnskapsplikt etter rskl. § 1-2, 1. ledd, legges skattyterens årsregnskap til grunn for tidfestingen. Dette er lovens nominelle hovedregel for regnskapspliktige. Tidfestingen foregår da etter regnskapsprinsippet jfr. sktl. § 14-4, 2. ledd, som er en unntaksregel fra det såkalte realisasjonsprinsippet som er skattelovens formelle hovedregel jfr. sktl. § 14-2. Ifølge regnskapsprinsippet baserer man seg på regnskapsrettslige regler for å foreta periodisering. Av spesiell betydning her er regnskapsloven § 4-1 1. ledd pkt. 2. Ifølge denne bestemmelsen skal *"inntekt resultatføres når den er opptjent"*. Det har liten hensikt å beskrive regnskapsprinsippet generelt i skatteretten her. Realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet er kanskje ikke så forskjellige, den største forskjellen er regnskapsreglenes betydning i behandlingen av inntektene. Ifølge begge prinsippene er opptjeningen av inntekten det sentrale moment.

Imidlertid vil langt de fleste forfattere være begrenset regnskapspliktige etter rskl. § 1-2, 2. ledd. Etter sktl. § 14-4, 1. ledd foregår tidfestingen da etter skattelovens hovedregel, det såkalte realisasjonsprinsippet jf sktl. § 14-2, 1. ledd:

"Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen."

Det er altså tidspunktet da fordelene *"tilflyter"* skattyteren som er det avgjørende. Dersom fordelene innvinnes ved overføring fra andre, skal fordelene tidfestes til det året en *"ubetinget rett"* til ytelsen oppstår. For forfatteres del medfører dette at honorar som er utbetalt på forskudd, i hovedregelen ikke skal føres til inntekt før det oppstår en ubetinget rett til dette. Det vil si at utbetalt honorar skal føres til inntekt etter hvert som boksaget dekker opp forskuddet. Et moment er at inntektene kan ansees som opptjent ved utbetalingstidspunktet, dersom det ikke foreligger tilbakebetalingsplikt for honorar som ikke er dekket inn av boksaget.

Et problem som kan oppstå her, er at boksalg ikke dekker inn det forskuddet på honorar som forfatteren har fått. Flere av standardavtalene på dette området, blant annet normalkontrakten, har bestemmelser om at forfatteren har krav på minimumshonorar. Da kan det skje at boksalg ikke dekker hele honoraret, mens forfatteren har krav på å beholde honoraret i sin helhet. I Utv. 2002 s. 608 er det inntatt en uttalelse fra Oslo likningskontor om denne problemstillingen:

”Skattyter hadde forfattet en bok og solgt utgivelsesrettighetene til et forlag. Skattyter skulle deretter motta royaltyinntekter av salget og det ble utstedt et forskudd på kontraktstidspunktet. Forskuddet skulle ikke tilbakebetales ved feilslått salg, men skulle for øvrig avregnes den samlede royaltyinntekten. Beløpet kunne i så henseende karakteriseres som en minimumsinntekt.

Skattyter er selvstendig næringsdrivende forfatter og ”begrenset regnskapspliktig” etter regnskapsloven § 1-2 annet ledd. Det foreligger således ikke årsregnskapsplikt og inntekten anses oppebåret når skattyter har ervervet en ubetinget rett til beløpet, jf. skatteloven av 1911 § 41 syvende ledd annet punktum.

Etter ligningskontorets vurdering kunne forskuddet ikke periodiseres over salgsperioden idet beløpet var å anse som et endelig og ubetinget oppgjør som skal periodiseres til utbetalingstidspunktet.”

Oslo likningskontors oppfatning er altså at minimumshonorar i sin helhet skal periodiseres på opptjeningstidspunktet. Dette fordi skattyter på dette tidspunktet har en endelig og ubetinget rett til fordelingen.

Unntaksvis er royaltyinntekt regnet som arbeidsinntekt i forbindelse med beregning av alminnelig inntekt. Det gjelder for eksempel for oppdragstakere og frilansere, men også ellers der de generelle reglene i skatteretten tilsier at forholdene minner mest om arbeid. Generelt i skatteretten gjelder kontantprinsippet for arbeidsinntekter, jf. sktl. § 14-3. Da tidfestes inntekten til det tidspunktet ytelsen ”erlegges” (sktl. § 14-3, 1. ledd). Men for eksempel freelancevirksomhet er en aktivitet som er i grenselandet mellom arbeid og virksomhet i skatteretten. Hvis disse inntektene regnes som arbeidsinntekter i

forbindelse med beregning av alminnelig inntekt, er dette imidlertid ikke avgjørende for tidfestingen. Utgangspunktet må være at forfatterinntekter i form av salgsvederlag ansees som næringsinntekt, se ABC 2002 s. 609. En må da gå inn for å lete etter hjemler for unntak fra dette på hvert enkelt område. Zimmer skriver generelt om denne problemstillingen på s. 342.

En kan kanskje knytte an til reglene om minstefradrag når det gjelder beskatning av forfatterinntekter, men her gjelder det en særregel i sktl. § 6-31, 2. ledd. Minstefradrag i vederlag fra forlegger til forfatter gis kun når dette er ”beregnet på annen måte enn etter salg”. Hvis en skal ta utgangspunkt i reglene om minstefradrag, så vil forfatterinntekter bare kunne være arbeidsinntekter når de er beregnet på annen måte enn etter salg. Her vil det eventuelt være naturlig å anta at tidfestingen foregår etter reglene for arbeidsinntekt (kontantprinsippet jf. sktl. § 14-3). Videre vil forfatterinntekter som er beregnet etter salg, bli ansett som virksomhetsinntekter for tidfestingens vedkommende når utgangspunktet er regelen om minstefradrag. Da er det nærliggende å foreta tidfestingen etter henholdsvis regnskapsprinsippet eller realisasjonsprinsippet. På den annen side vil enkelte forfatterinntekter som det ikke kan gjøres minstefradrag i, bli ansett som arbeidsinntekter i relasjon til beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav a. Frilansere og oppdragstakere er på mange måter i en mellomstilling i skatteretten. I praksis behandles royaltyinntekter som er beregnet etter salg, på samme måte som virksomhetsinntekter for tidfestingens vedkommende.

Unntaksvis regnes inntekter fra royalty som kapitalinntekter på opphavsmannens hånd. Og dersom de immaterielle rettighetene ikke kan sies å inngå i virksomhet hos opphavsmannen, kan de bli regnet som rene kapitalinntekter. Tidfestingen vil da foregå etter hovedregelen i sktl. § 14-2. Dette vil også være tilfellet der rettighetene er overdratt til andre.

5.4 Tidfesting av fradrag

Som hovedregel er forfattere næringsdrivende. Tidfestingen av fradragposter foregår da etter sktl. § 14-4, 1. ledd. Dette betyr at det såkalte regnskapsprinsippet, jf. sktl. § 14-

4, 2. og 3. ledd, skal legges til grunn for forfattere som har regnskapsplikt etter rskl. § 1-2, 1. ledd.

De fleste forfattere er imidlertid næringsdrivende med begrenset regnskapsplikt etter rskl. § 1-2, 2. ledd. Tidfestingen foretas da etter sktl. § 14-4, 1. ledd. jf sktl. § 14-2, 2. ledd. Det vil si at det er det såkalte realisasjonsprinsippet, hovedregelen i loven, som gjelder her.

6 Litteraturliste

Zimmer, Fredrik : Lærebok i skatterett 4. utgave

Risanger, Otto: Skribenter og skatt 2003

Kvisli, Kåre: Hovedreglene om inntektsansettelsen (1963 opplaget)

Lignings-ABC 2002